

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

ÉTUDE SUR LA FUSION DU DROIT DE TIMBRE ET D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue, le Mardi 22 Mai 1923, à 2 h.

PAR

Charles SAUVANET

Président : M. Wahl, Professeur

*Suffragants { MM. Lacour, Chargé de Cours
Morel, Chargé de Cours*

PARIS

IMPRIMERIE ET LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE JURISPRUDENCE
MARCHAL ET BILLARD

G. GODDE, Successeur

ÉDITEUR, LIBRAIRE DE LA COUR DE CASSATION
27, Place Dauphine, Paris (1^{er})

1923

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

ÉTUDE SUR LA FUSION DU DROIT DE TIMBRE ET D'ENREGISTREMENT

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue, le Mardi 22 Mai 1923, à 2 h.

PAR

Charles SAUVANET

Président : M. Wahl, Professeur

Suffragants { MM. Lacour, *Chargé de Cours*
Morel, *Chargé de Cours*

PARIS

IMPRIMERIE ET LIBRAIRIE GÉNÉRALE DE JURISPRUDENCE
MARCHAL ET BILLARD

G. GODDE, Successeur

ÉDITEUR, LIBRAIRE DE LA COUR DE CASSATION

27, Place Dauphine, Paris (1^{er})

1923

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



INTRODUCTION

L'ÉVOLUTION FISCAL

De tous les impôts actuellement perçus en France, les droits de Timbre et d'Enregistrement sont incontestablement les plus anciens.

Il est déjà peu ordinaire que leur perception soit aujourd'hui encore régie par deux textes de l'an VII : la loi du 13 Brumaire pour le Timbre, celle du 22 Frimaire pour l'Enregistrement. Qu'une législation de cette importance ait pu traverser sans changement radical une période si longue, au cours de laquelle sont survenues des transformations politiques, économiques et sociales considérables, voilà, en effet, de quoi surprendre et émerveiller.

Et pourtant ce fait ne donne qu'une faible mesure de l'ancienneté de l'impôt. En réalité, la création de nos actuels droits de Timbre et d'Enregistrement remonte bien plus loin encore dans le passé de notre pays. La législation de l'an VII n'est qu'une étape de leur existence : les règles et les principes qu'elle édicte ont été puisés en majeure partie, les uns dans de vieilles ordonnances

royales, datant parfois du xvi^e siècle; les autres plus avant encore, dans la jurisprudence féodale, dont les origines se confondent presque avec celles de la Féodalité elle-même.

Sans doute, un grand nombre de nos impôts modernes ont aussi existé en germe sous l'Ancienne Monarchie; mais la Révolution n'a guère conservé d'eux que l'idée seule de la taxation; à l'ancienne législation, elle a substitué des règles nouvelles, basées sur les principes d'égalité et de justice qu'elle avait proclamés. Il en a été tout autrement en ce qui concerne le Timbre et l'Enregistrement : on a bien changé leurs anciennes dénominations, supprimé certaines taxes, en sorte qu'il semble de prime abord qu'un impôt nouveau ait été créé; mais, en regardant de plus près, on s'aperçoit que la façade seule a changé, et que les fondements sont restés les mêmes, les lois nouvelles se bornant à uniformiser les anciens règlements, à les préciser, ou même parfois tout simplement à les codifier (1).

Cette ancienneté si extraordinaire des droits de Timbre

(1) Cette survivance de la législation monarchique se manifeste d'une façon saisissante lorsqu'on feuillette les archives d'un bureau d'Enregistrement; au cours de cet examen superficiel, rien ne décèle à première vue une solution de continuité au moment de la transformation révolutionnaire : les mêmes registres, les mêmes sommiers, qui servaient sous l'Ancien Régime, ont continué à être tenus, de la même façon, par le même Receveur des Domaines.

Tout au plus découvre-t-on parfois, en tête de l'un de ces registres, l'inscription, calligraphiée par une plume révolutionnaire, des 3 mots historiques, qui rappellent et résument tout le changement politique et social de l'époque : « Vive la Nation ».

et d'Enregistrement ne constitue pas seulement une curiosité historique; elle comporte aussi des avantages nombreux et importants. Ce sont d'abord ceux qui s'attachent en général à tout impôt ancien : les contribuables, habitués à le payer, l'acquittent plus volontiers; les répercussions, inévitables et toujours difficiles à prévoir, se sont stabilisées; le montant annuel des recouvrements est connu à l'avance, approximativement, ce qui permet d'établir les prévisions budgétaires et de mesurer les conséquences d'un projet de réforme; enfin, par des améliorations progressives, la législation de l'impôt a pu être amenée plus près de la perfection.

Cette dernière considération revêt une importance particulière en matière de Timbre et d'Enregistrement. Etant donnée, en effet, la complexité des principes qui gouvernent l'assiette de ces droits, une longue pratique était indispensable pour arriver à préciser toutes les règles, dans tous les détails de leur application; et cette précision était nécessaire à la fois pour faciliter la tâche des agents de recouvrement, et pour protéger les contribuables contre des perceptions arbitraires.

En même temps d'ailleurs qu'elle se perfectionnait, la législation fiscale collaborait, par cela même, à une grande œuvre : l'élaboration de notre Droit Civil. L'impôt du Timbre et de l'Enregistrement présente, en effet, le caractère particulier de varier suivant la nature juridique des actes auxquels il s'applique; d'où cette conséquence, que chaque application des tarifs nécessite l'étude préalable

d'une question relevant du Droit Civil. On conçoit dès lors combien le recouvrement ininterrompu de cet impôt pendant plusieurs siècles a dû aider au progrès de notre Droit; et combien, aujourd'hui encore, il lui donne plus d'intérêt et plus de vie, en lui présentant à chaque instant des problèmes nouveaux à résoudre.

Ces divers avantages, dus à l'ancienneté et à la stabilité du Timbre et de l'Enregistrement, confèrent à cette imposition un mérite exceptionnel. Aussi est-ce à juste titre qu'on lui a prodigué les louanges. Elle est, dit Fournier de Flaix (1), « un instrument fiscal de premier ordre, tel qu'aucun Etat n'en possède un pareil, tel qu'il a pu rendre à la Nation, en 1816 et en 1871, des services sans précédent... A chaque crise du dedans ou du dehors, sans épuiser la nation, sans révolter le contribuable, sans excès ni des rigueurs, ni des injustices comparables à celles qui ont tant contribué à la chute de l'Ancien Régime, l'Enregistrement a pu fournir à l'Etat des ressources toujours croissantes, croissantes au-delà de toutes prévisions ». Les événements récents confirment ce jugement : pendant et après la Guerre, c'est encore vers l'Enregistrement que le législateur s'est tourné pour demander les plus lourds sacrifices aux contribuables (2).

(1) *Nouveau Dictionnaire d'Economie Politique*, de Léon SAY. V° « Timbre et Enregistrement ».

(2) Notamment :

Loi du 31 décembre 1917 (majoration des droits sur les mutations gratuites et sur les effets de commerce et création des taxes sur les paiements).

On ne peut également que s'associer aux éloges que le même auteur adresse à la législation organique de l'an VII, dont la perfection juridique et la profondeur de vues ont en grande partie assuré le succès de l'impôt. Cette loi constitue, écrit-il, « l'un des instruments fiscaux les plus redoutables qui soient sortis du cerveau humain... Résumé incomparable de toutes les conceptions de l'Ancien Régime et de toutes les aspirations de l'esprit de la Révolution..., elle a apporté une classification supérieure, un plan fiscal prodigieux, une précision merveilleuse pour l'époque dans la connaissance pratique des affaires, précision telle qu'à un siècle de distance, après des transformations extraordinaires, ce chef-d'œuvre de la fiscalité subsiste encore ». On peut ajouter sans exagération que les deux lois de Brumaire et Frimaire ont élaboré un véritable Code du Droit Fiscal, en tous points comparable, pour sa perfection, au Code du Droit Civil paru quelques années plus tard.

En présence d'une législation si ancienne, si solide, si admirable, on est naturellement amené à se demander, au seuil de la présente étude, si *a priori* toute réforme n'est pas condamnable qui prétend toucher aux fondements mêmes de cet impôt.

Des esprits éclairés se sont élevés contre une interdiction aussi absolue. Quel que soit le respect que l'on pro-

Loi du 29 juin 1918 (taxation de tous les actes S. S. P. synallagmatiques et majorations de plusieurs tarifs).

Loi du 25 juin 1920 (majoration considérable de la plupart des droits de Timbre et d'Enregistrement).

fesse à l'égard de la loi de Frimaire, écrit Naquet (1), « il ne semble pas qu'on doive la considérer comme un monument sacré auquel on ne saurait toucher sans impiété ». Mais ce n'est pas cette opinion qui a prévalu jusqu'à ces dernières années. Il suffit, pour s'en rendre compte, de remarquer combien tardivement et difficilement ont été abrogées certaines dispositions essentielles de la loi de Frimaire, qui étaient pourtant en opposition manifeste avec les principes les plus élémentaires de la notion moderne de justice; telle, par exemple, la règle posée par les articles 14 n° 8 et 15 n° 7, stipulant que l'impôt sur les mutations gratuites devait être perçu sur la valeur brute des biens sans distraction des charges; cette disposition, contraire à toute justice fiscale, n'a pourtant été abrogée qu'en 1901 et seulement d'ailleurs au profit des mutations par décès (loi 25 février 1901, art. 3). De même, le principe édicté par l'article 60, qui prohibait en tout état de cause la restitution d'un droit régulièrement perçu, même lorsqu'un événement postérieur venait détruire rétroactivement la cause de la perception; cette disposition, en contradiction formelle avec l'article 1235 du Code civil n'a disparu qu'en 1912 (loi 18 janvier 1912).

Cet état d'esprit conservateur se révèle même dans l'établissement des règlements nouveaux, que des circonstances nouvelles imposent, notamment en ce qui concerne les modes de perception. Bien que ces innovations constituent

(1) NAQUET, *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, T. I, p. 25.

souvent des dérogations flagrantes aux lois de l'an VII, certains auteurs très orthodoxes ne manquent jamais de les rattacher quand même aux vieux principes organiques, parfois au prix de quelles subtilités ! Ainsi procédaient déjà aux ^{xvi}^e et ^{xvii}^e siècles, les ministres réformateurs de l'Ancienne Monarchie : afin de ne pas heurter l'opinion publique de l'époque, pour qui le passé était encore le modèle, l'idéal, ils s'efforçaient toujours de « vieillir » leurs réformes, en démontrant dans un habile préambule, qui bien souvent violentait l'Histoire, que le changement édicté constituait, non pas une dangereuse nouveauté, mais au contraire un retour à la pure et saine tradition...

De cet ancien culte du passé, la législation du Timbre et de l'Enregistrement n'est pas seule à fournir des exemples. On retrouve les même préjugés dans toutes nos institutions, civiles, fiscales, politiques ou administratives; et partout ils opposent un obstacle puissant à des réformes indispensables. Ce sont eux qui ont si longtemps retardé le remplacement des « quatre vieilles » contributions par l'impôt cédulaire sur les revenus. Ce sont eux qui empêchent aujourd'hui encore l'introduction du système des Livres Fonciers dans notre organisation hypothécaire, désuète et insuffisante (1); eux aussi qui maintiennent la

(1) Cf. BESSON, *Les Livres Fonciers et la réforme hypothécaire*.

Après avoir rappelé qu'en 1854 le Conseil d'Etat refusa de porter « une main sacrilège » sur le Code Napoléon, « la plus belle conquête des temps modernes », l'auteur ajoute que c'est pousser trop loin l'admiration due à la sage ordonnance du Code Civil que de priver plus longtemps nos agriculteurs des bienfaits de cette réforme ».

division administrative de la France en départements, dont les limites ne correspondent plus à aucun intérêt politique ou économique. Et l'on pourrait multiplier ces exemples, où « le culte du passé fait tort au présent et retarde l'avenir ».

On ne saurait trop s'élever contre une pareille déformation du respect légitime qui est dû aux anciennes institutions. Sans doute, cet esprit de routine ne procède pas toujours et uniquement de sentiments égoïstes, dictés par un intérêt personnel ou des intérêts de classe. Souvent, il découle d'un sentiment désintéressé, qui est au fond de nous tous : l'attrait du passé; mais nous devons nous défier de ce goût irraisonné; de même qu'il nous entraîne parfois à dédaigner injustement l'art et les artistes contemporains, de même il peut nous porter à méconnaître la supériorité d'une institution nouvelle. Souvent aussi, un autre sentiment, également très louable en soi, nous attache aux institutions existantes : c'est la crainte de l'inconnu vers lequel nous conduit toute réforme profonde; et ce scrupule est particulièrement justifié lorsqu'il s'agit d'une réforme fiscale, car il n'est rien d'aussi difficile à prévoir que les répercussions d'un impôt nouveau, et, d'autre part, toute perturbation violente ressentie par le Trésor risque de se propager à l'ensemble des organes de l'Etat. Mais il est évident que ces dangers, quoique réels, ne doivent pourtant pas paralyser l'esprit de réforme; ils doivent seulement le tempérer, le rendre plus circonspect et opportun. Enfin, les adversaires de toute

réforme font aussi valoir que l'ancienneté d'une institution constitue la preuve même que cette institution est parfaitement adaptée aux mœurs et à la vie du pays, qu'elle est bien « l'expression du génie de la race », et qu'il serait par conséquent maladroit d'y porter la main (1). Ce raisonnement part de prémices exactes, mais sa conclusion est fausse; car s'il est vrai qu'une bonne législation doive être parfaitement adaptée aux conditions sociales et économiques du pays, il est non moins vrai que ces conditions sont essentiellement changeantes, et que par conséquent, pour maintenir une adaptation parfaite, les institutions doivent être modifiées dans le même sens. Il faut, en d'autres termes, qu'elles subissent la même évolution.

L'Evolution, voilà, en réalité, l'argument décisif qui condamne péremptoirement l'esprit de routine, même dans sa forme la plus respectable, le culte du passé. Car il ne s'agit plus, en l'espèce, d'un argument tiré du seul raisonnement et partant discutable; il s'agit là d'un fait matériel, de la manifestation indéniable d'une loi naturelle, la plus certaine, comme aussi la plus universelle de toutes les lois, embrassant à la fois, comme l'a montré Spencer, la nature inorganique, la vie et les formes vivantes, la conscience psychologique, les formes et principes de la pensée et de la conscience morale, les faits et les formes de l'existence sociale.

(1) Cf. En ce qui concerne les « 4 vieilles » contributions; STOURM, *Systèmes généraux d'impôts*, 1^{re} édition. — Préface et passim.

La découverte de cette loi a engendré de nos jours cette conception nouvelle que « demain sera différent d'aujourd'hui, qu'il faut s'y préparer, et qu'il ne convient pas de se tenir si fort à ce qui est, car on empêcherait l'éclosion de ce qui doit être (1) ».

C'est cette idée qui domine la présente étude. Les institutions fiscales sont, en effet, de toutes les œuvres humaines, celles qui sont le plus sujettes à cette loi de l'évolution. Aucune autre ne dépend plus étroitement de toutes les aspirations et de tous les besoins des hommes, de leurs mœurs, de leurs idées, de leur état politique, économique et social; aucune, par suite, n'est l'objet d'aussi nombreuses et continuelles variations. Cela tient à l'importance capitale que la question de l'impôt revêt dans la vie d'un peuple; et l'on conçoit aisément pourquoi : c'est que l'impôt touche à tout le monde, et de la façon la plus ostensible, la plus impérieuse — la plus brutale même, puisqu'en fait, suivant la définition pittoresque qu'en a donnée un Député, son rôle consiste « à fouiller dans la poche du contribuable (2) ».

Tous les grands changements survenus dans l'histoire de notre pays, qu'ils soient d'ordre politique ou économique ou social, se sont reflétés sur notre législation fiscale, modifiant à la fois et la conception même de l'impôt et les formes et principes de ses applications. C'est ainsi que, dans son caractère obligatoire, le droit d'impo-

(1) *Revue des Sciences Politiques*, février 1919, p. 162.

(2) *J. O.*, 19 novembre 1909, p. 2796.

sition s'est exactement modelé sur l'évolution de la puissance publique (1). D'abord considéré comme une concession occasionnelle accordée à la Royauté naissante (une « aide », un « subside », une « bénévolence »), il est peu à peu devenu, au fur et à mesure que s'affirmait la notion d'Etat, ce pouvoir formidable de contrainte, qui astreint aujourd'hui les contribuables non seulement à payer l'impôt qui leur est assigné, mais encore à déclarer eux-mêmes tous les éléments de leur fortune, et à se soumettre, en outre, aux investigations du fisc.

C'est également sous l'influence d'une autre transformation de la notion d'Etat que l'impôt tend aujourd'hui à sortir de son rôle purement fiscal; d'aucuns considèrent maintenant comme un devoir des pouvoirs publics d'atténuer les inégalités sociales, et envisagent l'impôt comme un excellent moyen de réaliser cette réforme, en permettant de prendre aux riches le superflu pour donner aux pauvres le nécessaire. C'est, semble-t-il, sous l'action de ces idées nouvelles que certaines taxes ont été portées à des taux exorbitants, notamment les droits de succession, dont les tarifs sont devenus si élevés que le législateur a dû, en les instituant, limiter le jeu de leur progressivité : leur perception (dit l'article 30 de la loi du 25 juin 1920), ne devra pas excéder... 80 % de la part de chaque héritier ! Cette seule réserve donne une idée du chemin parcouru par la fiscalité depuis les fameux Etats.

(1) Voir SELIGMANN, *Essays in taxation*, p. 5 et 6.

généraux de 1355, qui, en accordant au Chancelier les subsides nécessaires au paiement de la rançon du roi Jean, prisonnier des Anglais, instituèrent le premier impôt royal.

L'évolution n'a pas été moins sensible en ce qui concerne les réalisations de ces diverses conceptions de l'impôt. Ce ne sont pas seulement les procédés de perception qui se sont transformés, en se perfectionnant, ou en s'adaptant aux changements de la matière imposable. Les principes mêmes de l'assiette sont eux aussi en continuelle évolution; il en est ainsi particulièrement du principe de justice fiscale; il a suivi toutes les transformations politiques, toutes les luttes de classes et de partis. En 1789, l'avènement au pouvoir du Tiers-Etat a amené la suppression des privilèges, et l'institution de l'impôt proportionnel considéré comme réalisant l'égalité fiscale parfaite. Depuis la fin du XIX^e siècle, la classe ouvrière s'étant accrue, en nombre et en force, on estime maintenant que, pour être juste, l'impôt doit ménager les classes pauvres, qu'il faut par conséquent substituer aux impôts proportionnels des impôts progressifs, aux impôts indirects des impôts directs et aux impôts réels des impôts personnels.

L'étude approfondie de tous ces changements survenus dans notre législation fiscale ne montre pas seulement la réalité de la loi d'évolution, mais aussi sa force irrésistible. Toujours elle s'est heurtée aux résistances de l'esprit conservateur; toujours elle a fini par les renverser. Tantôt elle a triomphé brutalement, après de violentes luttes

politiques; tantôt elle a vaincu insidieusement, en pénétrant peu à peu dans la tradition, avant d'être consacrée par le législateur nonchalant.

Etant données l'ampleur et la puissance de cette évolution fiscale, on conçoit qu'elle a dû marquer profondément de ses empreintes une législation aussi ancienne que celle du Timbre et de l'Enregistrement. Effectivement, des changements considérables sont survenus; et c'en est un, et non des moindres, que nous nous proposons d'examiner. Notre étude repose tout entière sur cette action de l'évolution; elle y puise à la fois son objet : le cumul du Timbre et de l'Enregistrement, et sa conclusion : la fusion des deux impôts.

C'est, en effet, l'évolution qui, en modifiant peu à peu la nature et les formes de ces deux impositions, est arrivée à les rendre tout à fait identiques et à provoquer ce double emploi choquant, contraire aux principes de toute bonne fiscalité.

Et c'est elle aussi, qui nous commande maintenant de les réunir en un impôt unique, et qui déjà a ouvert ce chemin devant nous, en réalisant plusieurs fusions partielles. Ainsi, après avoir occasionné le mal, elle nous indique elle-même le remède.

A vrai dire, le cumul du Timbre et de l'Enregistrement a bien existé dès leur création même; mais il était alors peu perceptible, revêtu comme d'un vernis, car si les deux taxes, dès ce moment déjà, frappaient bien la

même matière imposable, chacune d'elles la frappait différemment et présentait des caractères superficiels distincts. C'est le temps, c'est l'évolution qui, peu à peu, ont effrité ce vernis, effacé une à une ces différences, et révélé ainsi complètement le défaut initial.

De nombreux auteurs ont déjà dénoncé ce vice de notre législation et réclamé la fusion des deux impôts; une proposition de loi a même été déposée en ce sens devant la Chambre; mais jusqu'à ce jour, la réforme n'a été réalisée que dans quelques cas particuliers. La question reste pendante, et c'est à l'examiner que cette étude est consacrée.

Dans une première partie, nous nous proposons de montrer successivement : les caractères primitifs des deux impositions, leur évolution, leur nature actuelle identique, et les raisons qui motivent leur fusionnement.

Dans une deuxième partie, nous examinerons ensuite les avantages et inconvénients respectifs des deux formalités; nous essaierons d'en déduire la place qu'il conviendrait de donner à chacune d'elles dans la perception de l'impôt unique; et, pour étayer notre choix, nous étudierons quelques-unes des législations étrangères et coloniales, qui ont déjà réalisé la réforme.

En d'autres termes, la première partie répondra à la question : « Pourquoi faut-il fusionner les deux impôts? » Et la seconde partie, à la question : « Comment faut-il les fusionner? »

PREMIÈRE PARTIE

POURQUOI FAUT-IL FUSIONNER LES DROITS DE TIMBRE ET D'ENREGISTREMENT ?

CHAPITRE PREMIER

Caractères originaux des droits d'Enregistrement

Les droits d'Enregistrement sont beaucoup plus anciens que le Timbre; « ils sont, écrit Leroy-Beaulieu (1), presque vieux comme le monde, tandis que les droits de Timbre sont un des produits raffinés de la fiscalité moderne ».

On retrouve, en effet, des droits similaires jusque dans la plus haute antiquité connue. En Egypte, par exemple, les ventes mobilières et immobilières étaient soumises à une taxe d'une obole par artabe; et les successions, même en ligne directe, à un droit variant de 10 à 15 %. De même, à Athènes, la République avait institué un impôt de 1 % sur les transmissions de biens fonds. Enfin, à Rome, fonctionnait un système complet d'impôts sur les actes et mutations, présentant de grandes ressemblances avec notre législation; dès le règne d'Auguste, on percevait :

1/20^e sur les successions (*vicesima haereditatum*);

(1) *Traité de la Science des Finances*, T. I, p. 487.

1/20° sur les ventes de choses « *mancipi* » (*vicesima venalium mancipiorum*);

1/100° sur toutes les autres ventes (*centesima rerum venalium*);

1/20° sur les affranchissements d'esclaves (*vicesima manumissionum*);

Et 1/40° sur les procès.

Quelques auteurs ont prétendu que ces taxes romaines, imitées d'ailleurs de la législations égyptienne, constituaient l'origine de nos droits d'Enregistrement. D'après Bosquet, le savant domaniste du XVIII^e siècle, elles tombèrent bien en désuétude en Occident, à la chute de l'Empire; mais elles se maintinrent en Orient jusqu'au milieu du XV^e siècle. A cette époque, les Grecs, expulsés de leur pays par l'invasion des Turcs, apportèrent en France divers recueils de Droit et plusieurs manuscrits des lois et contributions impériales; nos légistes compulsèrent ces documents, et, serviteurs intelligents et zélés de la Royauté, ne trouvèrent rien de mieux que d'emprunter à la législation romaine les éléments qui pouvaient s'accommoder le plus aisément aux mœurs de leur époque, notamment ces taxes sur les transactions. Ainsi serait née l'institution royale du « contrôle », d'où sont sortis les impôts sur les actes (1).

Certains auteurs, allant plus loin encore, assurent que les taxes romaines ne disparurent point en Gaule à la

(1) BOSQUET, *Dictionnaire des Domaines*, p. 30 et suivantes.

chute de l'Empire; qu'elles furent conservées par les rois Francs; et, après eux, par l'Eglise et les grands seigneurs, quand, vers le ix^e siècle, sombrèrent les impositions publiques; ainsi, elles seraient devenues les taxes féodales perçues jusqu'en 1790, dont dérivent en grande partie nos droits de mutations (1). Mais cette hypothèse ingénieuse ne paraît reposer sur aucun document probant; aux dires de M. de Colonjon, si les tributs romains avaient été supprimés en Gaule lorsque l'Empire s'est effondré, « on entendrait encore aujourd'hui l'écho des acclamations qui auraient accueilli un tel événement »; cet argument n'est évidemment pas convaincant.

Au surplus, les historiens les plus compétents de notre époque démontrent, au contraire, qu'aucune des institutions politiques ou administratives de Rome n'a survécu en Gaule à la domination de l'Empire (2); et, en ce qui concerne spécialement les impôts dont il est question ici, la majorité des auteurs actuels de Droit fiscal, ratifiant cette opinion, s'accordent à reconnaître que les taxes romaines « n'ont pas laissé de trace en France (3) », et qu'il ne faut voir dans ces précédents historiques que « des ressemblances fortuites (4) ». *Nihil sub sole novum!* Nulle part, cette parole n'apparaît plus juste que dans le domaine des impôts; il y a si longtemps que ce domaine

(1) *Répertoire de Droit Administratif*. V^e Enregistrement (par de Colonjon).

(2) ESMEIN, *Histoire du Droit*, p. 46 et suivantes.

(3) WAHL, *Traité de Droit Fiscal*, T. I, p. 58.

(4) *Grande Encyclopédie*. V^e « Enregistrement » (par Besson).

est exploité par l'ingéniosité des gouvernements de tous les pays du monde, qu'il est bien difficile, aujourd'hui, d'inventer une forme d'impôt qui n'ait pas déjà existé quelque part, au moins à l'état rudimentaire.

L'origine véritable de nos droits d'Enregistrement ne doit pas être recherchée si loin dans l'antiquité. Ces droits sont nés sur notre sol, de deux sources différentes, mais toutes deux nationales : les uns sont des redevances seigneuriales, produits du régime féodal lui-même; les autres sont des impôts créés par la Royauté pour subvenir aux charges publiques.

I. LES REDEVANCES FÉODALES

Les premiers sont de beaucoup les plus anciens; les plus importants, ceux qui frappaient toute transmission de « biens fiefs » ou de « censives », sont presque aussi vieux que la Féodalité elle-même; leur justification repose, en effet, sur le dédoublement du droit de propriété, qui caractérise ces deux modes de tenure et qui constitue l'essence même du régime féodal.

a) Par le contrat de « fief », le seigneur ne concédait à son vassal que la « propriété utile »; il se réservait la « propriété éminente ». Cette concession eut d'abord un caractère purement personnel et viager; il en résultait que le vassal ne pouvait céder aucune partie du fief sans le consentement du seigneur, et qu'à sa mort le fief tout

entier faisait retour à ce dernier. Mais les seigneurs ne tardèrent pas à « monnayer » leurs prérogatives : en échange de leur consentement dans le premier cas et de l'abandon de leur droit de retour au profit des héritiers du vassal dans le second cas, ils exigèrent des redevances. Le montant en fut tout d'abord librement débattu entre les deux parties; puis, peu à peu, la coutume consolida cet état de fait : d'une part, elle reconnut aux tenanciers le droit ferme de vendre et celui de transmettre à leurs héritiers; d'autre part, elle reconnut au seigneur le droit d'exiger une redevance fixe lors de chaque transmission. Cette coutume semble être devenue une règle générale en France dès le XI^e siècle pour les mutations par décès, et le XIII^e siècle pour les ventes (1).

La quotité de la redevance varia au début de coutume à coutume, puis se fixa presque partout au même chiffre; de même s'effacèrent peu à peu les différences relatives aux règles de la perception. L'habitude s'établit ainsi dans tout le royaume de percevoir, en ce qui concerne les biens fiefs :

1^o Sur les transmissions à titre onéreux : les droits de *quint* et de *requint* (2) qui, comme leur nom l'indique, s'élevaient à $\frac{1}{5}$, augmenté de $\frac{1}{5}$ de ce $\frac{1}{5}$, du prix de la vente, soit 24 %;

(1) ESMEIN, *Histoire du Droit*, p. 195 et 208.

(2) Fournier de Flaix voit dans le « requint » l'origine de nos « décimes » qui, comme lui, s'ajoutent au principal du droit. (*Nouveau Dictionnaire d'Economie Politique*, de Léon Say. V^e « Timbre et Buregistrement »).

Et 2° Sur les transmissions à titre gratuit : les droits de *relief* ou de *rachat* (1) qui s'élevaient habituellement à une année du revenu des biens. Dans certaines coutumes, qui avaient conservé fidèlement le souvenir du premier contrat de fief, purement personnel, et cessant par suite à la mort de l'un ou l'autre des deux contractants, on percevait la redevance dans l'une et l'autre de ces deux éventualités; mais ce n'était qu'une exception; en général, le droit n'était exigé qu'à la mort du vassal. D'autre part, l'habitude se généralisa aussi d'en exempter la ligne directe, descendante et ascendante; c'était, semble-t-il, le droit commun au XIII^e siècle. Bien entendu, étant donné le caractère patrimonial de la redevance, la perception ne tenait aucun compte des dettes du défunt; les dettes du vassal étaient *res inter alios acta*; le seigneur n'avait pas à s'en préoccuper.

b) Sur les « censives », la coutume était un peu différente; cela tient au caractère spécial de cette tenure, qui la différencie nettement du contrat de fief. Le « bail à cens », en effet, intervenait non plus entre deux personnes nobles, mais entre un noble et un roturier; de ce fait, il n'avait plus le même caractère personnel, et n'entraînait pour le tenancier que des obligations matérielles; ce n'était en somme qu'un bail à longue durée, où la principale obli-

(1) Ces dénominations indiquent le fondement même de la redevance : celle-ci « relevait » le fief au profit de l'héritier; elle le « rachetait » au seigneur.

gation imposée au preneur était de payer le « cens », c'est-à-dire le loyer. Cependant, comme pour tout bail, toute transmission à titre onéreux de la part du tenancier nécessitait l'agrément préalable du propriétaire. C'est cette prérogative que les seigneurs transformèrent en une redevance, analogue au quint et requint, mais qui prit, en général, le nom de *lods et ventes* (1), et dont le taux, très variable suivant les coutumes, ne dépassait pas ordinairement $1/12$ du prix, soit environ 8 %.

Quant aux transmissions à titre gratuit, elles étaient, dans la plupart des coutumes, exemptes de toute redevance, même lorsqu'elles s'effectuaient entre collatéraux.

c) En dehors de ces taxes fondamentales sur les fiefs et les censives, un certain nombre de redevances accessoires étaient également perçues dans la plupart des seigneuries, dès le milieu du XIII^e siècle. Ainsi, sur les biens de mainmorte, c'est-à-dire ceux qui appartenaient à des communautés ecclésiastiques ou laïques, pour compenser la perte que la seigneurie subissait du fait que ces biens ne circulaient plus et n'acquittaient plus, par conséquent, les droits de mutation, on faisait payer :

1° Au moment de l'acquisition par la communauté (et en outre du droit de vente habituel), le *droit d'amortisse-*

(1) L'expression devait s'orthographier à l'origine « lods ès ventes » — lods dérivant vraisemblablement du latin *laudes* honneur, et signifiant que le seigneur « honorait » la vente en l'acceptant. Dans plusieurs coutumes, d'ailleurs, la redevance était dénommée « honneurs ». — (Cf. Esmein, op. cit., p. 208).

ment, dont le montant était, en général, de deux ou trois années de revenus;

Et 2° s'il s'agissait d'un bien noble, un droit de relief périodique basé sur la fiction de *l'homme vivant et mourant* : la communauté devant désigner une personne, sur la tête de qui était censé reposer le domaine utile, et dont la mort donnait, par suite, ouverture au droit de relief.

On percevait également un *droit de franc-fief*, quand un roturier achetait une terre noble; et une multitude de taxes judiciaires : droits de greffe, de sceau, de saisie, etc.

La perception de ces diverses redevances fut primitivement laissée à l'arbitraire du seigneur ou de ses officiers; mais, peu à peu, la coutume en fixa les principales règles. En ce qui concerne les procédés de recouvrement, il était généralement admis que le nouveau possesseur devait « exhiber » son titre d'acquisition; cette formalité consistait à remettre l'acte au seigneur ou à son officier, qui le transcrivait aux archives de la seigneurie, mais ne pouvait sous aucun prétexte le retenir. A défaut de l'exhibition du titre, — soit qu'il ait été perdu ou adiré, soit qu'il n'en ait pas été rédigé, — le nouveau possesseur devait faire une déclaration verbale. Ces deux formalités devaient être effectuées dans un délai déterminé, généralement trois mois, et ce sous peine d'une amende, dont le taux, très variable suivant les cas et les coutumes, était au maximum d'un droit en sus. Cette amende avait, comme la redevance elle-même, un caractère purement domanial; il en résultait que, n'étant pas une sanction pénale, elle ne pouvait être

ni remise, ni modérée par les juges, et qu'elle était exigible encore que le contrevenant fut de bonne foi (1).

Quant aux principes mêmes de la perception, notamment la détermination des biens soumis à la taxe, et des événements constituant une mutation assujettie, ils ne furent jamais complètement élucidés, et les exactions des officiers seigneuriaux restèrent fréquentes jusqu'en 1789. Cependant, grâce aux travaux fameux des juriconsultes de l'époque, les célèbres « Feudistes », les Dumoulin, les d'Argentré, de nombreuses règles furent posées, qui constituèrent à la fois les éléments de notre Droit civil et de notre Droit fiscal. Souvent, d'ailleurs, ces légistes furent les adversaires des droits seigneuriaux, dont ils cherchaient à restreindre le plus possible le champ d'application; et les règles qu'ils ont établies portent fréquemment l'empreinte de cette lutte : telles sont, par exemple, les théories sur l'effet déclaratif du partage et de la transaction, sur la saisine, sur la déclaration de command, etc., qui ont été imaginées uniquement en vue de soustraire ces actes aux redevances féodales.

II. LES IMPOTS ROYAUX

Les diverses taxes que nous venons d'énumérer constituaient déjà, étant donné leur taux élevé, un lourd tribut, pesant sur les transmissions immobilières. La Monarchie

(1) BONNEFON, *Etude historique sur l'impôt et l'administration de l'Enregistrement*, p. 53 et suivantes.

ne craignit pas pourtant d'accroître encore cette charge, en créant, à partir du xvi^e siècle, une multitude d'impôts royaux qui vinrent se superposer aux redevances féodales.

Ces impôts peuvent être classés en deux catégories : les uns frappant les actes écrits de toute nature, les autres visant exclusivement les mutations, qu'elles soient écrites ou verbales.

a) DROITS D'ACTES

1^o Les plus importants dans cette première catégorie sont les droits de *contrôle*. Ils furent institués par une ordonnance de juin 1581, et ne visaient alors que les actes des notaires. Ils représentaient le prix d'une formalité, le « contrôle » qui consistait dans l'enregistrement, par un officier royal, de tous les actes notariés, afin — disait le préambule de l'ordonnance — « d'en établir la vérité et l'authenticité », et « de prévenir les fraudes, faussetés, suppositions et antيدات que les notaires pouvaient pratiquer ». A cet effet, le « contrerôleur » faisait une analyse sommaire de l'acte, sur un registre arrêté chaque jour, paraphait chaque rôle et chaque renvoi, en mentionnait le nombre sur le registre, où il indiquait également le nombre des ratures. Cette formalité conférait aux actes date certaine.

L'institution de ce contrôle répondait vraisemblablement à un besoin réel de l'époque. Même à la fin du xviii^e siècle, dit M. Dumaine (1), on constatait encore fréquemment

(1) *Dictionnaire des Finances*. V^e « Enregistrement ».

l'ignorance, l'incurie et la mauvaise foi des tabellions. Néanmoins, il est peu probable que la Royauté ait eu seulement, ni même principalement, en vue de protéger le public; ce qu'elle envisageait surtout, c'était de se procurer, par la création et la vente de nouveaux offices, des ressources nouvelles, dont elle avait le plus grand besoin. A chaque instant, en effet, constate judicieusement M. Besson (1), le spécieux prétexte invoqué dans l'ordonnance de 1581 était démenti par des déclarations, affranchissant de cette bienfaisante formalité les villes qui s'offraient à payer en échange une somme fixe ou une sorte d'abonnement.

Au surplus, l'institution ne resta pas longtemps limitée aux seuls actes notariés; elle fut successivement étendue : en 1627, aux actes de greffe; en 1654, aux exploits, et, finalement, en 1705, aux actes sous-seings privés énoncés dans un acte public ou produits en justice.

Son exécution rencontra de vives résistances, et ne devint réellement effective qu'à la suite de l'Edit de mars 1693, qui fixa à quinze jours le délai dans lequel les actes notariés devaient être présentés au contrôle. Quant aux tarifs, maintes fois remaniés, ils furent fixés en dernier lieu par l'Edit du 29 septembre 1722, qui resta en vigueur jusqu'à la Révolution. Ils étaient de trois sortes : *fixes* pour les actes de pure formalité (certificats, procurations, dépôts, etc.); *proportionnels* pour les actes opérant

(1) *Grande Encyclopédie*. V.^o « Enregistrement ».

transmission, attribution ou partage de biens meubles ou immeubles, en propriété, usufruit ou jouissance, obligation ou libération de sommes ou valeurs, et *progressifs*, d'après la condition sociale des parties, pour certains actes ne comportant aucune estimation de valeur (testaments, donations mutuelles entre époux, actes respectueux, comptes et sociétés quand les sommes n'étaient pas certion ou libération de sommes ou valeurs; et *progressifs*, de mariage quand les apports n'étaient pas désignés ou évalués, etc.).

2° En dehors de ces droits de contrôle, il existait de nombreuses taxes spéciales, dont les principales sont les droits de scel et de greffe.

Les *droits de scel ou de sceau* étaient également le prix d'une formalité, apparemment édictée dans l'intérêt des particuliers, et qui consistait à la fois dans « l'enregistrement » des actes assujettis et l'apposition sur ces derniers du sceau royal. L'institution visait d'abord seulement les jugements et les rôles des tailles; puis elle fut étendue aux actes des notaires, mais ces officiers furent chargés d'accomplir eux-mêmes la formalité et perçurent la taxe à leur profit. Ces droits sont, de l'avis de M. Wahl, les premiers ancêtres de nos droits actuels d'Enregistrement; on les trouve déjà mentionnés dans une ordonnance de 1560, et leur création paraît très antérieure à ce texte (1).

Quant aux *droits de greffe*, ils atteignaient les divers

(1) WAHL, *op. cit.* I, p. 63, n° 56 et note.

actes de procédure; comme les précédents, ils furent au début attribués aux officiers royaux; puis, quand l'Edit de 1716 supprima les offices, ils furent « réservés » et réunis au Domaine, sous le nom de « droits réservés et de greffe ».

b) DROITS DE MUTATION

1° Dans la catégorie des droits de mutation, les plus importants sont l'*insinuation* et le *centième denier*. Ces deux taxes dérivent d'une même institution : l'*insinuation*, qui a fini par se dédoubler, donnant ainsi naissance à deux impôts bien différents : le premier qui constitue l'origine de nos droits d'hypothèque, le second qui est un véritable droit de mutation, absorbé dans nos droits actuels d'Enregistrement.

Cette formalité de l'*insinuation* a été créée par l'ordonnance de Villers-Cotteret de 1539, qui prescrit que « toutes les donations seront insérées et enregistrées ès cours et juridictions ordinaires des parties et des biens en formant l'objet, sous peine de nullité ». Elle n'avait alors en vue que d'assurer la publicité de ces actes, afin de permettre aux créanciers de surveiller les biens de leurs débiteurs. Sous cette forme, elle avait déjà existé dans la législation romaine, et il est fort vraisemblable que c'est à cette dernière que les légistes du xvi^e siècle l'ont empruntée. Elle conserva ce caractère pendant près de deux siècles; un nouvel Edit de 1553 l'étendit bien aux ventes, cessions, transports, constitutions de rentes, garanties, contre-lettres et toutes autres obligations excédant 50 livres tour-

nois, en même temps qu'il créait des offices spéciaux d'insinuation, avec attribution de droits et salaires levés sur tous ces actes; mais malgré cette extension, l'institution conservait un caractère d'intérêt public prédominant, comme actuellement les droits d'hypothèques.

C'est seulement au début du XVIII^e siècle, sous la pression des besoins toujours croissants du Trésor, qu'une transformation radicale se produisit : un Edit de décembre 1703 soumit à la formalité « tous contrats de vente, échange, décret et autres actes translatifs de propriété de biens immeubles tenus en fiefs ou en censives », ainsi que toutes successions immobilières, à l'exception de celles s'effectuant en ligne directe. L'insinuation devait être requise dans les six mois de la date des actes ou de l'ouverture des successions, et donnait ouverture à un droit égal au « centième denier du prix des biens ou de la valeur d'iceux en cas que le prix ne fût pas exprimé ». C'était là un véritable droit de mutation, que les financiers royaux rattachaient à la formalité de l'insinuation, uniquement pour masquer qu'il faisait double emploi avec les redevances féodales perçues sur les mêmes mutations. La publicité de la plupart des nouveaux actes assujettis ne présentait, en effet, aucune utilité, et les nouveaux droits édictés étaient hors de proportion avec le service rendu au public. C'est, d'ailleurs, ce que l'ordonnance reconnaît à mots couverts, en expliquant dans son préambule que le centième denier permettra « de subvenir aux dépenses excessives de la guerre ».

Au surplus, à partir de ce moment, la perception du centième denier revêtit un caractère de plus en plus fiscal, et se détacha de plus en plus nettement de la formalité de l'insinuation. Au lieu de rester subordonnée à cette formalité, elle en vint à frapper aussi les mutations secrètes, et finalement toute mutation, avec ou sans titre, de propriété ou d'usufruit d'immeuble, de rente foncière ou de tout autre droit réel ou immobilier, opérée à titre gratuit ou onéreux. Elle emprunta la plupart de ses règles à la coutume féodale, rendant ainsi encore plus apparente sa superposition par rapport aux droits seigneuriaux. Enfin, même matériellement, elle se sépara de l'ancienne insinuation, en s'effectuant sur un registre distinct. Il y eut, dès lors, deux formalités bien différentes, qui prirent respectivement le nom d'*insinuation au centième dernier* et d'*insinuation suivant le tarif*.

Cette dernière conserva toujours son caractère purement juridique, malgré plusieurs augmentations successives des tarifs; et, ainsi que nous l'avons déjà dit, donna naissance à notre régime hypothécaire.

2° Divers autres droits de mutation étaient perçus par la Couronne, qui se greffaient ou se superposaient au centième denier :

Un *droit de mutation*, créé en 1764, frappait les transmissions de rentes sur l'Etat, ou de titres de dettes des villes et communes.

Des *droits d'amortissement et de nouvel acquêt* étaient établis sur les biens de mainmorte, pour tenir compte de

la perte que le Trésor royal éprouvait du fait que ces biens sortaient du commerce.

Un *droit d'ensaisinement* était perçu lors de chaque mutation affectant, du chef de leurs détenteurs, des biens du domaine propre de la Couronne.

Enfin, il est à peine besoin de faire remarquer que, sur ce domaine, la Royauté percevait, en outre, les mêmes redevances que les seigneurs, au même titre et dans les mêmes conditions que ceux-ci.

En résumé, la législation de l'Ancien Régime, relativement aux droits d'actes et de mutations, est caractérisée par un extraordinaire cumul de taxes royales et féodales. Si nous prenons l'exemple d'une vente écrite d'immeuble, nous voyons que les parties devaient acquitter :

En toute hypothèse : les droits de contrôle, de centième denier, et de lods et ventes ou de quint et requint.

Et, en outre, selon les cas : le droit de scel si l'acte est notarié, le droit d'ensaisinement si l'immeuble est situé dans le domaine de la couronne, le droit de franc-fief si la terre est noble et l'acheteur roturier; enfin, les droits royaux et seigneuriaux d'amortissement si l'immeuble est acheté par une communauté (1).

(1) Les possesseurs de la terre supportaient du fait de ce cumul d'impôts une charge ruineuse. Ainsi, on relève dans un mémoire remis à l'Assemblée Nationale en 1789, par la Société Royale d'Agriculture, qu'une acquisition immobilière de 26.000 livres supportait 7.090 livres de droits, soit plus de 27 % dont 6.240 livres pour le quint du seigneur et le surplus pour les impôts royaux). — *Grande Encyclopédie*. V° « Enregistrement » par Besson.

Il ne faut pas trop s'étonner de pareils errements, en contradiction si manifeste avec nos principes fiscaux d'aujourd'hui : l'Ancienne Monarchie ne se préoccupait guère d'établir un système d'impôts raisonné, clair et juste; elle créait des taxes nouvelles à chaque besoin nouveau d'argent, sans avoir en vue aucun plan fiscal d'ensemble. « Il n'en pouvait d'ailleurs être autrement. Libre de tout contrôle, le pouvoir politique n'a jamais songé qu'à augmenter les dépenses; la royauté n'a demandé aux contrôleurs généraux que de vivre au jour le jour; elle n'a employé leur habileté, leur talent qu'à trouver de l'argent pour les besoins actuels, le choix des moyens n'étant compté pour rien (1). » Vers la fin du Régime, trois grands hommes d'Etat : Turgot, Necker, Calonne ont tenté de refondre et de simplifier la législation fiscale tout entière; ils ont échoué devant la résistance des privilégiés.

Cet imbroglio de taxes comportait d'ailleurs un autre défaut capital : la multiplicité et la complication des règlements. Cela tenait à la fois à la multiplicité même des impôts, à l'habitude d'une réglementation outrancière sur tout, et aussi au fait que la plupart des réformes échouaient, chaque fois qu'elles touchaient aux privilèges des classes nobles et ecclésiastiques, et des provinces. Déjà, du temps de Louis XIV, le duc de Saint-Simon constatait qu'« il n'y a pays en Europe où il n'y ait tant de si belles lois et de si beaux règlements, et où l'observation en soit de si courte durée. On ne tient la main à aucune, et il arrive que

(1) CAILLAUX, *Les Impôts en France*, 2^e édition, préface, p. LXV.

dès la première année on n'y pense plus ». Le résultat le plus grave de cet abus, c'est qu'en présence de règlements si nombreux, si contradictoires et confus, le contribuable était à la merci du fisc. Il en fut ainsi tout particulièrement pour la perception des droits d'actes et de mutations; on en trouve le témoignage dans les fameuses remontrances que Malesherbes adressa au Roi en 1775, au nom de la Cour des Aides : « Votre Majesté saura, dit-il, que tous les droits de contrôle, d'insinuation, de centième denier, qui portent sur tous les actes passés entre citoyens, s'arbitrent suivant la fantaisie des fermiers ou de leurs préposés; que les prétendues lois sur cette matière sont si obscures et si incomplètes que celui qui paye ne peut jamais savoir ce qu'il doit; que souvent le préposé ne le sait pas mieux, et qu'on se permet des interprétations plus ou moins rigoureuses, selon que le préposé est plus ou moins habile (1). » Les abus qui en résultaient contribuèrent, plus encore que le taux élevé des droits, à rendre ces taxes tout à fait impopulaires; et ceci explique pourquoi, en 1789, les cahiers de baillages présentés à l'Assemblée nationale sont unanimes à réclamer l'abolition de cet impôt.

(1) Cité par Caillaux, *op. cit.*, préface, p. LXI.

CHAPITRE II

Caractères originels des droits de Timbre

Les divers droits d'actes et de mutations, seigneuriaux et royaux, rattachés lors de leur création, les premiers à un véritable contrat, les seconds à une formalité d'intérêt public, avaient pu, de la sorte, être établis sans soulever beaucoup de protestations; les récriminations ne sont venues que par la suite, du fait d'une application détestable de ces taxes. L'institution du Timbre s'est effectuée dans des conditions exactement opposées; son établissement a suscité dès le début des résistances violentes, sanglantes même, allant jusqu'à la révolte de provinces entières; son application, au contraire, lui a finalement ramené les suffrages et même la sympathie du public.

Ses origines, en tant qu'impôt, sont relativement récentes; elles ne dépassent guère le début du XVII^e siècle. On retrouve bien déjà l'institution du timbre elle-même dans la législation romaine, où elle fut introduite par Justinien, en 537 (Novelle 44 : *de tabellionibus et ut protocola dimittam in chartis*); elle s'y présentait comme chez nous, sous la forme de papiers (en tête desquels étaient marqués le nom de l'intendant des finances, l'époque de la fabrication et certaines autres mentions), dont l'emploi était prescrit aux tabellions, en vue de les empêcher de falsifier

leurs actes; mais elle était dénuée de tout caractère fiscal. Au surplus, cette formalité n'a fonctionné régulièrement qu'à Constantinople, et ne paraît avoir laissé aucune trace dans les autres parties de l'Empire romain (1).

Les auteurs anciens s'accordent à reconnaître que l'idée de percevoir un impôt au moyen de ce procédé est née en Hollande; les uns disent, en 1555 (notamment Boucher d'Argis, dans l'article : « Papier Timbré » de l'Encyclopédie); d'autres, en 1624 (notamment Boxhorn). D'après ce dernier, l'impôt aurait été créé dans les conditions suivantes : les Etats généraux hollandais avaient voté un prix pour récompenser la personne qui inventerait un nouvel impôt, facile à supporter et pourtant fructueux; un Hollandais, dont l'histoire n'a pas conservé le nom, proposa d'assujettir la rédaction des actes à l'emploi d'un papier timbré que le Trésor vendrait à un prix déterminé, marqué sur ce papier et représentant la perception de tel impôt qu'on jugerait convenable. Son projet fut accepté, et la nouvelle imposition prit le nom de « impost van bezegelde brieven ». Tout de suite, elle rapporta au Trésor des sommes considérables (2). Devant ce succès, tous les Etats d'Europe s'empressèrent de l'introduire dans leurs

(1) Toutefois un célèbre arrétiste du XVII^e siècle, Hyacinthe de Boniface, rapporte qu'au cours d'un procès devant le parlement d'Aix, en 1676, un avocat affirma qu'en Provence, du temps des Comtes héréditaires, c'est-à-dire entre 985 et 1481, les notaires devaient se servir pour rédiger leurs actes de « protocoles marqués de timbres ». — SALEFRANQUE, *Le Timbre à travers l'Histoire*.

(2) Boxhorn's *Disquisitiones politicae*, 1693, cité par Conrad. *Handwörterbuch der Statwissenschaften*. V^e « *Regierungs abgaben* ».

finances : l'Espagne, en 1636; le Schleswig-Holstein, en 1657; le Danemark en 1660; la Prusse et la Saxe, en 1682; l'Autriche, en 1686; l'Angleterre, en 1694; la Russie, en 1699, etc., etc.

En France, une première tentative fut effectuée par l'Edit du 20 mars 1655, qui assujettit « tous les actes et papiers portant Foy, Obligation ou Acquit » à un « droit modique mis sur chaque feuille de papier, à proportion de la qualité des actes qui s'y doivent écrire ». L'institution n'est pas présentée, comme le contrôle et l'insinuation, sous l'aspect d'une formalité uniquement destinée à protéger le public; le caractère fiscal est ouvertement avoué.

« C'est un extrême déplaisir, dit le préambule de l'Edit, que nous nous voyons tous les jours obliger à rechercher les moyens extraordinaires pour lever sur nos peuples les deniers nécessaires au soutien d'une guerre si longue et si opiniâtre par nos ennemis; et, dans cette nécessité, la plus grande satisfaction que nous peussions recevoir est celle de trouver des voyes commodes pour tirer ce secours de nos subjects, sans que les pauvres en payent aucune chose, ny que les riches en soient incommodez. Ce qui nous fait embrasser avec plaisir l'exemple de la marque du papier établie en Espagne et en Hollande. » Ce n'est qu'ensuite, pour mieux faire admettre le nouvel impôt, que le préambule s'efforce de montrer « qu'il en résultera un grand bien pour le public, par un nouveau et plus assuré remède contre les faussetez, à raison des diverses marques que nous ferons imprimer annuellement audit

papier et de l'ordre que nous ferons apporter à la distribution d'iceluy; et que, par le moyen de cet établissement, plus utile en ce point que toutes les Loix et Ordonnances qui ont jamais esté faites pour punir de semblables crimes, nous en préviendrons les effects en faisant cesser la liberté des antidades et des autres mauvais artifices, lesquelles détruisent la société civile, la foy des contrats, la priorité des hypothèques et la fortune des plus gens de bien ». Et l'Edit ajoute : « Ce qui nous fait espérer que nos subjects, par la considération de ces avantages et par l'affection qu'ils ont pour le bien de notre Estat, ne manqueront pas de se porter volontiers à l'exécution de notre dessein, qu'ils peuvent reconnaître très sincère et procédant de l'amour paternel que nous leur conservons. »

Cet espoir malheureusement ne se réalisa point. L'Edit souleva de tous côtés les plus vives récriminations. Il fallut un « lit de justice » pour le faire enregistrer, tant par le Parlement que par la Cour des Aides et la Chambre des Comptes, ce qui ne fit qu'échauffer les protestations. Et finalement il ne fut jamais mis à exécution.

Vingt ans plus tard environ, Colbert tenta très habilement de le faire revivre. Des ordonnances de 1667, 1669 et 1670 avaient prescrit d'utiliser certains modèles d'actes, dénommés « formules », pour la rédaction des actes judiciaires, afin d'en uniformiser la forme et le style dans tout le royaume; ces prescriptions n'avaient pas été observées. Par une déclaration du 19 mars 1673, Colbert chercha à la fois à en assurer la stricte application et à les utiliser

pour la perception des droits de timbre créés en 1655; il prescrivit à cet effet que des « formules » obligatoires, tant pour les actes notariés que judiciaires, seraient établies et livrées, « marquées en teste d'une fleur de lys et timbrées de la qualité et substance des actes ». Le tarif de ce timbre fut fixé par un arrêté en conseil du 22 avril de la même année; puis, comme la confection des « formules » était longue, une déclaration du 2 juillet suivant édicta, qu'en attendant, les actes publics ne pourraient être écrits que sur papiers ou parchemins, timbrés comme l'avait prescrit l'arrêté du 22 avril. C'est à dater de cette déclaration que le papier timbré porta le nom de « formule », qu'il conserva jusqu'à la Révolution.

Mais ce n'est pas de ce moment encore qu'il entra en vigueur; la tentative de Colbert n'eut pas plus de succès en effet que celle de son prédécesseur. Devant les clameurs soulevées par ces édits, on renonça à nouveau à en poursuivre l'application. Un nouvel édit d'avril 1674 abrogea l'impôt et lui substitua un droit sur le papier fabriqué et consommé dans tout le royaume; puis, presque aussitôt après, Colbert, s'apercevant qu'il allait ruiner l'industrie de la fabrication du papier en France, fit prendre un arrêt, le 22 mai suivant, qui suspendit l'application de cette nouvelle taxe, et ordonna à nouveau l'emploi des « formules timbrées ». Cette mesure fut sanctionnée par un Édit d'août 1674, mais avec une modification importante, qui changeait complètement le caractère du droit de timbre : au lieu de faire varier les tarifs d'après « la qualité et subs-

tance des actes », comme on l'avait voulu en 1655 et en 1673, on se contenta de les faire varier d'après la dimension du papier employé. D'autre part, il ne fut plus question des recueils de formules d'actes annoncés en 1673; l'impôt en garda seulement le nom. Le timbre de dimension était né; et c'est sous cette forme que l'institution du Timbre fonctionna désormais chez nous, jusqu'à la Révolution, tandis qu'à l'étranger elle se développait sous la forme d'un impôt variant d'après la nature des actes, analogue à nos droits de contrôle et de centième denier.

Malgré cette restriction considérable de la portée du timbre, que réalisait la réforme de 1674, l'impôt eut encore à triompher de résistances formidables dans les provinces, auxquelles la Couronne avait promis autrefois le maintien de leurs immunités et privilèges. En Guyenne, en Périgord et Béarn, et dans toute la Bretagne, des insurrections violentes éclatèrent, que la Royauté réprima dans le sang. Dans le reste du pays, par contre, le timbre fut généralement accueilli sans grandes protestations.

Les tarifs de 1674 subirent plusieurs augmentations, notamment en 1680, 1690 et 1748, et furent en outre assujettis à la surtaxe des sous par livre, analogue à nos décimes actuels. Quant aux règles de perception, elles furent précisées surtout par l'ordonnance du 11 juin 1680, qui énumère tous les actes et pièces sujets au timbre, fixe le nombre minimum que l'on doit écrire de lignes par page et de syllabes par ligne, défend de faire servir deux fois la même feuille de papier timbré, et d'écrire plusieurs

actes sur la même feuille, etc... dispositions dont un grand nombre furent reproduites par la loi de Brumaire. D'autre part, la législation prévoit, comme sanction à l'emploi du papier timbré, que les actes non revêtus de cette formalité seront déclarés nuls, et fait défense absolue aux juges d'avoir aucun égard à eux.

Le recouvrement de cet impôt, modéré dans ses tarifs, simple par ses règles d'assiette, et commode par son procédé de perception, qui excluait tout arbitraire de la part du fisc, se poursuivit jusqu'à la Révolution sans soulever désormais de récriminations. Aussi les cahiers de baillages présentés aux Etats-Généraux en 1789 en parlent très peu; 29 seulement s'en préoccupent, dont 4 uniquement demandent sa suppression; 4 autres réclament un tarif moins élevé; 3 sollicitent l'exemption des actes de poursuite en matière d'impôts; 1 demande que les tarifs soient uniformes dans tout le Royaume; les autres proposent au contraire l'extension du timbre, notamment l'assujétissement des obligations négociables et non négociables à un droit qui augmenterait de 100 en 100 livres (1).

Cet impôt présentait pourtant un défaut essentiel : il se superposait aux droits déjà si nombreux qui frappaient les actes et mutations. Le cumul était flagrant, lorsque le timbre fut institué primitivement sous la forme d'une taxe variable d'après la nature des actes. Mazarin, auteur de l'édit de 1655, s'en était bien rendu compte; aussi pré-

(1) SALEFRANQUE, *op. cit.*, p. 73 et suivantes.

senta-t-il la nouvelle imposition comme une taxe de remplacement, devant permettre « de revocquer les droicts des notifications du petit scel, controole des notaires et des papiers journaux, et autres droicts ordonnez par divers Edicts... dont, ajoute-il, il est revenu peu de chose à nostre profit, bien qu'ils soient de grande sur-charge à nos sujets »; et, effectivement, l'Edit déclare que tous ces droits sont désormais supprimés; mais nous avons vu qu'il resta lettre morte. Les droits de contrôle et autres taxes sur les actes continuèrent en conséquence à être perçus, et lorsqu'en 1674 Colbert parvint à établir les droits de formules, il abandonna l'idée de cette fusion et ajouta purement et simplement le droit de timbre aux autres droits d'acte. Le cumul était pourtant aussi réel qu'en 1655; le fait que le nouvel impôt n'envisageait plus la nature juridique des actes, mais seulement la dimension du papier employé à les rédiger, ne changeait rien en effet à son caractère fondamental : il était toujours un impôt sur les actes; son mode d'assiette seul était différent.

Le fusionnement envisagé par Mazarin ne fut réalisé qu'en ce qui concerne les actes des Notaires de Paris. Ces derniers avaient obtenu en 1693, moyennant finance, l'autorisation de procéder entre eux-mêmes au contrôle de leurs actes et de percevoir à leur profit les droits de contrôle; puis, en 1694, ils avaient été complètement exemptés de la formalité et des droits. Ce privilège ayant été révoqué en 1722, ils protestèrent et finirent par obtenir en 1724 que les droits de contrôle seraient remplacés par une sur-

taxe sur les papiers timbrés qu'ils employaient. Les tarifs furent tout d'abord différenciés suivant la nature des actes; puis, une déclaration du 5 décembre 1730 fixa un tarif uniforme. La perception de cet impôt était constatée par l'apposition, sur les formules ordinaires, d'un timbre particulier portant l'indication du montant de la surtaxe et la dénomination « Actes des Notaires de Paris » (1).

Cette application restreinte du fusionnement des divers droits d'actes en un droit de timbre unique assura la survivance du principe; et il s'en fallut de peu que l'idée ne fut réalisée, par une réforme générale, à la veille de la Révolution. Le 20 août 1786, Calonne présenta en effet au Roi un plan de réforme des finances, comportant notamment la conversion des droits de contrôle et d'insinuation en un seul droit de timbre, dont le tarif aurait été simplement plus élevé. Cette proposition n'avait eu encore aucune suite, lorsque les embarras financiers toujours plus grands déterminèrent le Roi à convoquer les Notables, et amenèrent la chute de Calonne. Sans cette circonstance, la France serait peut-être dotée aujourd'hui, comme plusieurs grands Etats d'Europe, d'un impôt unique sur les actes, perçu au moyen du Timbre.

En résumé, à la fin de l'Ancien Régime, la législation de l'impôt sur les actes se composait : d'une part de redevances féodales frappant les mutations immobilières, et de diverses taxes royales perçues sur les actes et mutations

(1) SALEFRANQUE, *op. cit.*, p. 60.

et qui se superposaient l'une à l'autre; d'autre part de l'impôt du timbre, qui se superposait encore aux précédentes. Le cumul entre les deux catégories d'impositions a donc bien existé dès l'origine, ainsi que nous l'indiquions au début de cette étude.

Toutefois, il faut reconnaître qu'à ce moment-là il existait entre elles des différences assez profondes, portant sur trois points distincts.

1° En ce qui concerne leur nature même, leur fonction économique: tandis que la Formule constitue et a toujours constitué un impôt pur et simple, les droits seigneuriaux présentent au contraire le caractère de redevances contractuelles et patrimoniales, et les droits royaux peuvent être considérés, au moins dans une certaine proportion, comme le prix d'une formalité d'intérêt public.

2° En ce qui concerne l'assiette des droits : le timbre envisage uniquement la dimension des actes, tandis que les redevances féodales et les droits royaux varient d'après la nature des actes, parfois la qualité des contractants, et souvent le montant des valeurs exprimées.

3° Enfin, les modes de perception sont nettement distincts aussi : le timbre se perçoit au moyen de la vente des formules, et les autres droits au moyen de l'enregistrement des actes.

La longue évolution, que ces impôts ont subie depuis cette date, a sans cesse tendu à supprimer ou à atténuer ces trois différences essentielles.

CHAPITRE III

Réorganisation du Timbre et de l'Enregistrement sous la Révolution

L'œuvre de la Révolution, en matière de Timbre et d'Enregistrement, est capitale : c'est à elle que nous devons la législation actuelle de ces deux impôts. Elle procéda, à cet effet, à une réorganisation complète du système de l'Ancien Régime.

1° *Les droits de mutation féodaux* disparurent naturellement avec l'instauration du nouvel ordre social. Leur suppression ne fut pas toutefois réalisée aussi vite qu'on serait tenté de le supposer (1). Ils furent bien généreusement abandonnés par leurs bénéficiaires, eux-mêmes dans la célèbre nuit du 4 Août 1789, en même temps que tous les privilèges seigneuriaux; mais la promesse solennelle ne fut pas exécutée en ce qui les concerne. Et même, un décret du 15 mars 1790 les maintint expressément, comme dérivant d'un contrat consensuel; ce texte se borne à en autoriser le rachat. Leur abolition ne fut réellement édictée que par les deux décrets des 18 juin 1792 et 17 juillet 1793: le premier supprimant toutes les redevances à l'égard desquelles on ne pourrait pas prouver qu'elles étaient la condition et le prix d'une concession primitive; le second fai-

(1) BONNEFON, *op. cit.*, p. 55 et suivantes.

sant disparaître cette dernière restriction, et ordonnant que tous les titres féodaux seraient brûlés sur la place publique.

2° *Quant aux droits royaux*, ils furent bien également supprimés, mais en même temps qu'elle les déclarait abolis, l'Assemblée Constituante leur substituait les deux impôts du « Timbre » et de l' « Enregistrement », établis sur les mêmes bases que ceux que nous venons d'étudier et qui en réalité furent seulement fusionnés, coordonnés, suivant un plan méthodique. La réforme fut d'abord réalisée par le décret-loi des 5-19 décembre 1790 pour l'Enregistrement, et celui des 12 décembre 1790-11 février 1791 pour le Timbre. Puis, à ces deux textes trop hâtivement rédigés, vinrent se substituer respectivement les deux grandes lois du 22 frimaire et du 13 brumaire an VII, qui dotèrent l'Enregistrement et le Timbre d'une réglementation plus approfondie, plus complète et plus solide — si solide qu'elle subsiste encore presque intacte aujourd'hui, ainsi que nous l'avons déjà exposé.

I^{re} SECTION : LES DROITS D'ENREGISTREMENT

Les droits d'Enregistrement ont été calqués sur les droits de contrôle et de centième denier. Comme le centième denier, ils atteignent toutes les mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles, qu'elles soient ou non constatées par un acte écrit. Comme le contrôle, ils attei-

gent en outre tous les actes des officiers publics, et tous les actes sous-seings privés produits en justice ou annexés à un acte public; mais les deux impôts ne se superposent plus : le droit d'acte n'est perçu qu'à défaut du droit de mutation.

Les formes de la perception sont également les mêmes que sous l'Ancien Régime : le receveur analyse ou copie les actes et déclarations sur un registre, arrêté chaque jour, en y mentionnant le nombre des rôles, des renvois et des mots nuls. C'est la formalité dite de l'« enregistrement ».

Enfin, les règles et principes de l'assiette et de la liquidation des droits sont eux aussi puisés dans l'ancienne législation; mais si, sur ce point, les lois révolutionnaires n'ont guère innové non plus, par contre elles ont dû accomplir un travail de codification considérable. Nous avons vu en effet que la législation royale, en cette matière, était extrêmement défectueuse et que l'arbitraire le plus insensé régnait sur le recouvrement de l'impôt; sans doute le centième denier, calqué en grande partie sur les droits de mutation seigneuriaux, se percevait d'après les règles de la coutume féodale; mais cette coutume elle-même variait suivant les régions; et, en raison du caractère essentiellement juridique de l'assiette des droits, n'offrait encore la plupart du temps aucune précision.

Le législateur de 1790, et après lui, et mieux encore, celui de l'an VII, ont rassemblé tous ces matériaux épars des législations royales et féodales, et ont édifié grâce à eux un code complet de l'impôt, dans les mêmes conditions

qu'on édifia un peu plus tard notre Code Civil. Ce fut une œuvre difficile et laborieuse : il fallut d'abord dégager et définir les principes généraux de l'imposition; ensuite, choisir parmi toutes les règles en vigueur dans le royaume, les meilleures; les classer logiquement, souvent les amender, les préciser ou les compléter; et même quelquefois leur substituer des règles nouvelles en harmonie avec les principes nouveaux de notre législation fiscale. Nous avons déjà dit que la loi de frimaire réalisa cette grande œuvre de façon magistrale.

On a longtemps disputé sur le point de savoir la part d'influence qui, dans ce travail de codification et de réorganisation, revient respectivement aux redevances féodales et aux droits royaux. La question ne laisse pas en effet de présenter une réelle importance, soit qu'on veuille déterminer le fondement théorique de l'impôt, soit qu'il s'agisse de résoudre une difficulté de perception non prévue dans les textes.

Pour certains auteurs, nos droits actuels de mutation dérivent directement des droits féodaux. « Les droits de mutation que nous payons aujourd'hui, écrivent MM. Championnière et Rigaud (1), sont les droits seigneuriaux que l'on payait avant la destruction du régime féodal... Nous payons au Trésor public ce qu'autrefois le Trésor public et les seigneurs se partageaient. » Troplong exprime la même opinion; à son avis, notre impôt de l'En-

(1) *Traité des Droits d'Enregistrement*, art. 1639 et suivants.

registrement est en grande partie « une redevance féodale confisquée au profit de l'Etat par le génie inventif des financiers de la Révolution » (2). Cette opinion est à rapprocher d'une théorie analogue, qui a été maintes fois soutenue dans les premières années qui suivirent la réforme de frimaire. On la trouve exprimée par la bouche même du ministre de la Justice, le 23 nivôse an XII : la Nation, dit-il, réclame le droit de mutation non pas comme créancière, mais comme « portionnaire » d'une partie des biens. Et les tribunaux avaient fréquemment adopté et appliqué cette idée. C'était évidemment donner à nos droits de mutation la même justification qu'aux redevances féodales; on les faisait reposer non pas sur le pouvoir général de l'Etat d'imposer les citoyens, mais sur l'ancien principe de la propriété éminente, qui serait passée de la main des seigneurs dans la main de la nation.

Cette théorie n'avait pas encore soulevé de contestations, lorsque tout-à-coup des faits bruyants la mirent à l'ordre du jour en 1854. A l'occasion d'une instance devant la Cour de Paris, l'Administration de l'Enregistrement, reprenant la thèse précédente, soutint « que c'est conformément à la disposition de l'ancien Droit français pour la transmission des fiefs, connue sous le nom de « relief », que le droit de mutation par décès constitue un prélèvement au profit de l'Etat »; et le ministère public, surenchérissant encore, précisa que « le droit de mutation est le pré-

(2) Cité par Bonnefon, *op cit.*, p. 65 et suivantes.

lèvement d'une fraction du capital au profit de l'Etat, qui assure à chacun le droit de disposer des biens dont l'Etat a été le propriétaire primitif ». La Cour rendit le 13 mars 1855 un arrêt conforme. De vives polémiques s'engagèrent alors, dans la presse et au Palais, qui durèrent jusqu'à ce que la Cour de Cassation eut, par un arrêt du 23 juin 1857, rejeté cette théorie. « L'impôt de mutation, est-il dit dans le rapport présenté sur cette affaire par M. le Conseiller Laborie, loin de découler d'un droit primordial de propriété de l'Etat, ne diffère en rien des autres impôts, considérés comme charges ou sacrifices imposés aux citoyens ». Mais tout en rejetant la justification féodale des droits de mutation, le rapport admet implicitement que ces droits ont leur source dans les droits féodaux, qui frappaient les mêmes faits juridiques; il déclare seulement qu'il n'y a plus d'assimilation possible entre eux, parce que l'esprit des institutions a totalement changé depuis 1789. C'est à cette opinion judiciaire que se rangent maintenant tous les auteurs (1).

Mais s'il est vrai que notre impôt de mutation procède d'un esprit tout différent de celui des redevances féodales, on est bien obligé de reconnaître par contre que c'est à ces dernières qu'il a pourtant emprunté ses principales règles de perception. Dans son caractère obligatoire, son mode de calcul et les événements qu'il frappe, il dérive

(1) GARNIER, *Répertoire périodique*, T. IV, art. 295.

DEMANTE, *Principes de l'Enregistrement*, I, p. 4 et 5.

BONNEFON, *op. cit.*, p. 65 et suivantes.

presque directement d'elles. Certaines de ses dispositions sont même si arbitraires, qu'elles n'existeraient pas aujourd'hui si elles n'avaient été imaginées par la jurisprudence féodale (par exemple la théorie du résiliement dans les 24 heures, l'effet déclaratif du partage, la non déduction du passif pour la perception des droits de successions, etc...) (1). La plupart de ces emprunts avaient été déjà effectués par la législation royale du centième denier; mais de nombreux exemples prouvent que le législateur de l'an VII a aussi emprunté directement aux coutumes féodales. M. Wahl signale notamment le cas de l'article 68, § 3, n° 2, de la loi de frimaire, relatif aux partages, où l'expression « à quelque titre que ce soit » a été introduite à seule fin d'éviter la controverse qui s'était produite dans le droit seigneurial, sur le point de savoir s'il fallait assujettir aux droits de mutation féodaux les partages dans lesquels l'un des co-partageants n'avait pas titre commun avec les autres. Ainsi, même dans ses moindres détails, notre législation de l'Enregistrement reflète ses origines féodales, qui font d'elle la plus ancienne de toutes nos institutions actuelles.

2° SECTION : LES DROITS DE TIMBRE

En ce qui concerne les droits de timbre, l'œuvre de la Révolution a été beaucoup plus aisée : il lui a suffi en grande partie de reproduire la législation royale de l'an-

(1) WAHL, *op. cit.*, I, pages 62 et 63, n° 55 et note.

cienne « formule », qui est devenue le *Timbre de dimension*.

D'autre part, se rendant aux suggestions exprimées dans plusieurs des cahiers de baillages présentés à l'Assemblée en 1789, elle étendit le champ d'application de l'impôt à un grand nombre d'actes : actes et procès-verbaux des juges et des greffiers, pétitions et mémoires, lettres de voiture, connaissements, chartes-parties, polices d'assurances, journaux, affiches, effets de commerce... Et dans cette réforme, elle innova en introduisant dans la législation deux principes nouveaux : d'une part, en effet, elle institua pour les trois dernières catégories d'actes (journaux, affiches, effets de commerce) des tarifs spéciaux, différents du timbre ordinaire, tendant ainsi à différencier l'impôt d'après la *nature* des actes, selon l'idée primitive qui avait inspiré les édits de 1655 et de 1673. D'autre part, elle créa pour les effets de commerce un droit de *timbre proportionnel* à la valeur exprimée, abandonnant complètement sur ce point l'ancienne base de perception qui n'envisageait que la dimension du papier employé. Ces deux principes nouveaux devaient, en se généralisant, par la suite, transformer profondément la nature de l'impôt tout entier, à tel point que le timbre de dimension, qui était le timbre fondamental, est aujourd'hui devenu l'exception.

A l'égard des autres règles et du procédé de perception lui-même, la législation de l'ancienne formule subsiste. Notamment, l'impôt continue à être perçu uniquement au

moyen de l'emploi du papier timbré, et sur ce point la réglementation édictée par la loi de Brumaire s'est inspirée surtout de la grande ordonnance du 11 juin 1680, ainsi que nous l'avons déjà relaté. Mais, là encore, une innovation importante a été introduite, qui depuis s'est considérablement développée le *timbre à l'extraordinaire* (1); les contribuables ont désormais la faculté de fournir eux-mêmes les papiers qu'ils destinent à la rédaction de leurs actes; on les astreint seulement à les faire timbrer par la Régie avant de les utiliser. Ce nouveau mode de perception facilite aux particuliers le paiement de l'impôt : il leur permet d'employer un papier mieux approprié à l'usage spécial auquel ils le destinent, et surtout leur permet d'employer des formules imprimées, dont il suffit au moment de la rédaction des actes de remplir les blancs ménagés à cet effet. Le Trésor y gagne d'ailleurs, en économisant le prix de ce papier. Toutefois, en raison de la qualité particulière du papier fourni par la Régie, qui assure une parfaite conservation des actes, cette faculté du timbrage à l'extraordinaire est interdite aux officiers et fonctionnaires publics. La prohibition générale édictée à leur égard par la loi de Brumaire n'a été levée qu'au profit des huissiers (loi du 26 déc. 1908, article 9) et des greffiers de paix ou de simple police (loi du 8 avril 1910, art. 14).

(1) Ainsi dénommé parce qu'il constitue une exception au mode ordinaire.

3^e SECTION : CARACTERES DU CUMUL DES DEUX IMPOTS DANS LA LEGISLATION DE L'AN VII

On peut s'étonner que la Révolution, qui a réformé si complètement le système financier de l'Ancienne Monarchie, s'efforçant d'en chasser toutes les injustices et d'en redresser toutes les imperfections, ait néanmoins maintenu et consacré la dualité des droits de Timbre et d'Enregistrement. Ce n'est pas pourtant que le cumul lui ait échappé. Rœderer, dans son rapport sur le projet qui est devenu le décret-loi des 12 décembre 1790-11 février 1791 relatif au Timbre, fait observer que cet impôt et celui de l'Enregistrement voté quelques jours auparavant, constituent ensemble l'équivalent des droits de Timbre perçus en Angleterre et en Hollande. Il s'est donc bien rendu compte que les deux impôts sont de même nature; seulement il les envisage à tort comme se complétant mutuellement; en réalité ils ne se complètent pas, ils se superposent sur les mêmes actes.

Le maintien de ce cumul par le législateur révolutionnaire paraît s'expliquer par deux raisons surtout; d'une part, un argument historique : l'origine distincte de ces deux impositions; d'autre part, un motif politique d'opportunité fiscale, basé sur l'ancienneté de l'une et l'autre des deux taxes. Sur l'origine différente du Timbre et de l'Enregistrement, nous avons déjà montré les con-

troverses qui s'étaient élevées, et sommes arrivé à cette opinion que le Timbre est, sans aucun doute, d'origine purement royale, tandis que l'Enregistrement a été tiré en grande partie des redevances seigneuriales. Il est possible que l'intention des législateurs de 1790 et de l'an VII n'ait pas été de maintenir à ce dernier l'ancienne justification patrimoniale des droits de mutation féodaux. — quoique pourtant la théorie émise sur ce point dans les premières années qui suivirent, puisse laisser des doutes à cet égard. Mais quelle qu'ait pu être leur intention réelle, il est vraisemblable, en tous cas, que cet impôt devait néanmoins à leurs yeux revêtir à raison de son origine, un caractère tout différent de celui du Timbre, et que, par suite, le cumul ne leur paraissait pas aussi choquant qu'aujourd'hui.

Au surplus, la raison d'opportunité fiscale a dû aussi influencer considérablement dans leur esprit, et les pousser à maintenir les deux impositions. Ce souci perce dans le rapport de Roederer qui, après avoir comparé notre double impôt sur les actes aux droits de Timbre perçus en Angleterre et en Hollande, ajoute, comme une preuve de supériorité de notre système, que le produit réuni des deux taxes dépassera notablement celui qu'on en retire dans ces pays. Il faut reconnaître d'ailleurs que l'ancienneté des droits les avait l'un et l'autre profondément introduits dans les habitudes du public. En supprimant l'arbitraire et les exactions de l'Ancien Régime, en faisant disparaître le cumul et l'enchevêtrement qui exis-

taient entre les taxes royales et féodales et en leur substituant un droit unique très modéré, le législateur donnait satisfaction aux plus âpres protestations des contribuables à l'égard des droit d'Enregistrement. Quant au Timbre, son maintien ne suscitait, ainsi que nous l'avons dit, aucune opposition sérieuse; Rœderer, exagérant un peu, affirme même dans son rapport « qu'il a été en quelque sorte demandé par l'opinion publique, qui a toujours peine cependant à se déclarer pour un impôt ».

A ces deux raisons, qui expliquent pourquoi la Révolution a consacré le cumul du Timbre et de l'Enregistrement, on peut ajouter plusieurs considérations, qui excusent en partie cette erreur fiscale. C'est d'abord la modicité de l'une et l'autre des deux contributions. Les droits d'Enregistrement les plus élevés ne dépassaient pas, en effet, 4 % (à l'exception des droits de donation et de succession, qui étaient de 5 %, mais ne frappaient pas la ligne directe), le législateur de l'an VII ayant voulu qu'ils pussent être acquittés, comme tous les autres impôts, avec les seuls revenus des contribuables, et tout au plus avec une seule année du revenu des biens auxquels ils s'appliquaient (1). On était loin, par conséquent, du taux de 27 %, que représentaient à la veille de la Révolution les divers droits royaux et féodaux perçus sur une vente immobilière! Quant aux droits de Timbre, leur tarif était encore plus modique : il était de 0.50 pour 1.000,

(1) Rapport de Duchâtel sur le projet devenu la loi de frimaire. Cité par le *Dictionnaire des Finances*. V° « Enregistrement » (par Dunraine).

pour le timbre proportionnel des effets de commerce, et variait, pour les timbres de dimension, de 0 fr. 25 à 1 fr. 50.

D'autre part, il faut noter que les deux impôts présentaient encore, dans leur fondement, leur assiette et leur mode de perception, des différences presque aussi marquées qu'à la fin de l'Ancien Régime.

1° En ce qui concerne le fondement des droits, on doit admettre sans doute que la justification patrimoniale des droits de mutation a disparu; mais, par contre, l'idée subsiste que l'Enregistrement est à la fois un impôt et une formalité d'intérêt public. Parlant de cette contribution, l'Assemblée Constituante déclare, dans une adresse aux Français, le 14 juin 1791 : « Le citoyen reçoit un service public; les taxes unissent à une imposition une fonction de magistrature, que l'on paye seulement plus cher qu'elle ne vaudrait par elle-même (1). » Et Portalis écrit un peu plus tard que l'Enregistrement « est une de ces institutions fiscales qui offrent à la fois et le bien de la finance et celui des citoyens (2) ». Le taux modéré de l'impôt à cette époque justifie ces appréciations, plus encore que sous l'Ancien Régime. Rien de semblable ne se retrouve dans les droits de Timbre, qui constituent comme par le passé un impôt pur et simple; on ne cherche même plus à masquer ce caractère en invoquant une prétendue nécessité de surveiller les tabellions,

(1) *Grande Encyclopédie*. V° « Enregistrement » (par Besson).

(2) *Répertoire de Droit administratif*. Eodem V° (par de Colanjon)

et comme conséquence on supprime l'ancienne sanction, qui enlevait l'authenticité aux actes publics non rédigés sur papier timbré.

2° Relativement à l'assiette des droits, la différence fondamentale signalée à la fin de la monarchie subsiste également; deux atténuations seulement y ont été apportées : la création de timbres spéciaux pour certaines catégories d'actes, et d'un timbre proportionnel pour les effets de commerce.

3° Enfin, les modes de perception restent absolument distincts; on a bien institué le timbrage à l'extraordinaire, mais ce n'est là qu'une forme du papier timbré.

Ces différences, très nettes encore, contribuaient à donner à chacune des deux contributions un aspect particulier, pouvant tromper sur leur véritable nature fiscale. Nous allons voir que des changements considérables sont survenus à cet égard depuis l'an VII.

CHAPITRE IV

Evolution des deux impôts depuis l'an VII

L'évolution des nouveaux droits de Timbre et d'Enregistrement, institués en l'an VII, a profondément altéré les trois grandes différences fondamentales, qui existaient encore entre ces deux impôts. Nous verrons, après avoir montré les transformations survenues sur ces trois points, que le législateur en est même arrivé à fondre ou confondre parfois les deux impositions.

1^{re} SECTION : JUSTIFICATION DES DROITS

La justification spéciale des droits d'Enregistrement, soulignée par l'Assemblée Constituante elle-même, a peu à peu disparu devant les augmentations incessantes de leurs tarifs. A chaque période de détresse fiscale, en effet, le législateur s'est tourné vers l'Enregistrement pour demander de nouveaux sacrifices aux contribuables; et comme le champ d'application de cet impôt ne pouvait plus guère être étendu, c'est en surélevant le taux des droits qu'on s'est procuré presque toujours les ressources nouvelles qu'on lui réclamait. De ce fait, les tarifs sont parvenus aujourd'hui à un tel degré de cherté qu'il ne sau-

rait plus être question de les envisager comme le prix du service rendu.

Ainsi, le taux normal des droits fixes — que l'on considérerait précisément comme le salaire de la formalité, et qui était de 1 franc sous l'empire de la loi de frimaire — a été porté successivement à 2 francs (loi du 13 mai 1850, art. 18), puis à 3 francs (loi du 28 février 1872, art. 4), et finalement à 6 francs (loi du 25 juin 1920, art. 28); en même temps que le taux maximum passait de 25 francs à 200 francs.

L'augmentation des droits fixes ne se borne pas d'ailleurs à ces seuls changements; elle s'est traduite d'une façon encore plus sensible par la transformation de certains de ces droits en droits gradués (loi du 28 février 1872), remplacés eux-mêmes par des droits exactement proportionnels; dont le taux primitivement fixé à 0.20 % (loi du 28 avril 1893, art. 19), est maintenant de 0.50 % pour les partages et mainlevées d'hypothèques et de 1 % pour les apports en mariage, apports en société, délivrances de legs, prorogations de délais de créances (loi 29 juin 1918, art. 15).

Enfin, les droits de mutation eux aussi ont été augmentés, et dans des proportions souvent même plus considérables encore : notamment de 2 % pour les ventes de meubles, ils sont passés à 5 % (loi 25 juin 1920, art. 24); et de 4 % pour les ventes d'immeubles ils ont été portés successivement à 7 % (loi 22 avril 1905, art. 2), puis à 10 % (loi 25 juin 1920, art. 25). Et nous ne parlons pas des

droits de donation et de succession, qui, sortant du terrain proprement dit de la fiscalité, peuvent atteindre, les premiers 40 %, et les seconds 80 % (loi 25 juin 1920, art. 29 à 30 et 32).

Le juste prix du service rendu au public par l'Enregistrement est, dès lors, trop infime par rapport à la contribution exigée, pour entrer dans la justification économique de cet impôt. Les droits ne reposent plus, en réalité, que sur le pouvoir général d'imposition de l'Etat; et la formalité, autrefois considérée comme « une fonction de magistrature », n'est plus qu'un procédé spécial de perception.

A cet égard, l'assimilation du Timbre et de l'Enregistrement est donc devenue à peu près complète.

2^e SECTION : ASSIETTE DES DROITS

Le rapprochement des deux impôts a été presque aussi sensible en ce qui concerne leur assiette; mais, cette fois, c'est le Timbre qui a évolué, en empruntant à l'Enregistrement ses bases de perception plus justes et plus perfectionnées. L'évolution a porté sur trois points différents :

I. TARIFS SPÉCIAUX D'APRÈS LA NATURE DES ACTES

Reprenant tout d'abord l'idée de Mazarin en 1655 et de la première tentative de Colbert en 1673, le législateur est arrivé à faire du Timbre un impôt variant d'après

« la substance et la qualité des actes ». Aux deux tarifs spéciaux déjà établis par la loi de Brumaire, pour les affiches et journaux d'une part, et les effets de commerce d'autre part, sont venus s'adjoindre successivement les timbres des valeurs mobilières françaises (loi 5 juin 1850), des valeurs mobilières étrangères (loi 23 juin 1857) et des fonds d'Etats étrangers (lois 13 mai 1863), des affiches peintes (loi 8 juillet 1852) et des affiches lumineuses (loi 8 avril 1910), des récépissés de chemins de fer et tramways (loi 13 mai 1863) et des bulletins de colis postaux (loi 3 mars 1881), des écrits libératoires (loi 23 août 1871), des quittances de comptables publics (loi 8 juillet 1865), des marques de fabrique et de commerce (loi 26 novembre 1873), des chèques (loi 19 février 1874) et ordres de virements en Banque (loi 30 juillet 1913), des opérations de Bourse (loi 28 avril 1893), des cartes et permis de circulation (loi 29 mars 1897), des bulletins de bagages (loi 29 juin 1918), des avances sur titres (loi 11 septembre 1919), des cartes d'entrée dans les salles de jeux des cercles et casinos (loi 31 juillet 1920), des cartes d'identité (loi 29 avril 1921).

II. TARIFS PROPORTIONNELS

Et dans l'établissement de ces tarifs spéciaux, on a fait usage de plus en plus fréquemment des droits proportionnels, que la Révolution n'avait appliqués en matière de Timbre qu'aux seuls effets de commerce.

L'assiette primitive et rudimentaire, n'envisageant que la dimension du papier, n'a été conservée que dans les cas où la nature des actes ne se prêtait pas au nouveau mode de taxation; et encore y a-t-il lieu de noter que, même dans ces cas-là, le législateur l'a souvent abandonnée pour établir un droit fixe unique, quelle que soit la dimension des papiers employés. Quoique l'Administration continue, dans cette dernière éventualité, à ranger les droits dans l'une ou l'autre des deux catégories, du Timbre de dimension et du Timbre proportionnel, inscrites dans la loi de Brumaire, — et ceci, arbitrairement, en vue seulement de les assujettir à l'une ou l'autre des deux réglementations prévues, — on se trouve en réalité actuellement en présence de trois modes de tarification distincts (1) :

1° *L'ancien timbre gradué d'après la dimension du papier*, qui, en dehors du timbre de dimension ordinaire frappant les actes juridiques et leurs extraits, copies et expéditions, ne comprend plus aujourd'hui que le timbre des affiches (affiches sur papier, affiches peintes, affiches lumineuses). A plusieurs reprises, d'ailleurs, on a proposé de substituer un droit proportionnel au timbre de dimension sur les actes; récemment encore, la proposition en a été faite au Sénat, mais la Commission du budget s'y est opposée (juin 1918).

2° *Les droits fixes*, qui frappent les chèques et vire-

(1) Cf. JÈZE, *Science des Finances*, p. 716.

ments, récépissés de chemins de fer, connaissements, colis postaux, marques de fabrique, cartes et permis de circulation, cartes d'identité, etc., et dont le taux est uniforme pour chaque matière imposable, quelles que soient la valeur exprimée ou la dimension du papier employé.

3° *Les droits proportionnels, ou simplement gradués*, d'après la valeur des sommes exprimées. Cette dernière catégorie est la plus nombreuse et la plus importante; elle comprend les timbres des effets de commerce et obligations négociables ou non négociables, des actions de sociétés françaises, des obligations des départements, communes, établissements publics et sociétés, des lettres de gage ou obligations du Crédit Foncier, des billets de banque, des actions et obligations étrangères, des titres de rente et effets publics des gouvernements étrangers, des quittances sous-seings privés et quittances des comptables publics, des opérations de bourse, des avances sur titres, de la plupart des polices d'assurances et contrats de sociétés de capitalisation, etc.

Par ces deux derniers modes de tarification, l'assiette des droits de Timbre est devenue identique à celle des **droits d'Enregistrement**, qui se décomposent également en droits fixes, variables d'après la nature des actes, et en droits proportionnels aux sommes exprimées.

III. OPÉRATIONS VERBALES

Une différence essentielle subsistait encore, absolument intacte, entre les deux impôts, jusqu'à ces dernières années : étant donné le caractère fondamental du Timbre, basé depuis 1674 sur l'emploi du papier marqué, cette imposition ne pouvait se concevoir en l'absence d'un acte écrit; au contraire, de nombreux droits d'Enregistrement et les plus importants : les droits de mutations immobilières, ont de tous temps été perçus même lorsque ces mutations s'effectuaient sans acte. Ce principe, lui aussi, a fini par être transgressé; la nature du droit de Timbre s'est à tel point modifiée que le législateur moderne en est arrivé à frapper de cette contribution des opérations verbales. A vrai dire, deux taxes seulement, jusqu'à ce jour, ont été instituées sur cette base nouvelle : *l'impôt sur les opérations de Bourse* (loi du 28 avril 1893 pour les Bourses de valeurs, loi du 13 juillet 1911 pour les Bourses de commerce); et *la taxe sur les paiements* (créée par la loi du 31 décembre 1917, et supprimée par celle du 25 juin 1920, sauf pour les paiements d'objets de luxe entre particuliers). D'autre part, au regard de l'Administration, ces deux taxes constituent des impôts *sui generis* qui, dans la comptabilité budgétaire, ne sont pas classés parmi les droits de Timbre. Cependant, au fond, leur nature n'est pas très différente de celle du Timbre. L'impôt sur les opérations de Bourse est venu se substituer à l'ancien timbre de dimension ordinaire

qui frappait les bordereaux d'agents de change; pour cette raison, la loi lui a conservé expressément sa dénomination « d'impôt du Timbre », et c'est toujours dans cette catégorie qu'on le range en Doctrine (1). Quant à la taxe sur les paiements, elle avait bien dans l'esprit du projet le caractère d'un impôt sur les dépenses; mais, en pratique, elle a participé profondément des caractères du timbre des quittances, dont elle n'était qu'une extension aux paiements non constatés par un titre libératoire.

On peut donc justement considérer ces deux impôts nouveaux comme des exceptions au principe initial et essentiel du Timbre qui, sur ce point encore, se rapproche de l'Enregistrement (2).

3° SECTION : PROCÉDÉS DE PERCEPTION

Il en a été de même au point de vue des procédés de perception; la différence si nette, si profonde, qui existait à cet égard entre les deux impôts, s'est elle aussi considérablement atténuée. L'évolution a été provoquée

(1) Cf. LYON et TEISSIER, *Les Opérations de Bourse et l'impôt du Timbre*.

(2) Une autre exception de même nature est actuellement sur le point d'être introduite. Le nouveau mode de taxation des actes d'avances sur titre (loi du 11 septembre 1919) ayant donné lieu, à des mécomptes, un projet de loi est déposé, qui assujettit à l'impôt, non plus les actes, mais les opérations d'avances sur titres, sous quelque forme qu'elles soient constatées. (Annexe n° 3.251 à la 2^e séance de la Chambre des Députés; du 25 octobre 1921). *Revue de l'Enregistrement*, janvier 1923, n° 7.672.

à la fois par le développement de la matière imposable, qui a nécessité des procédés de perception plus rapides, plus commodes; et, par l'apparition de matières impossibles nouvelles, ne se prêtant plus aux anciens modes de recouvrement. Les changements ont été, par suite, de deux sortes : les uns constituent seulement une amélioration des procédés primitifs du Timbre et de l'Enregistrement, qui continuent à rester bien distincts; les autres comportent la création de procédés nouveaux, qui, fréquemment, sont communs aux deux impôts.

I. LE PROCÉDÉ FONDAMENTAL DE L'ENREGISTREMENT ne s'est guère transformé; il est encore, à peu de chose près, le même qu'au temps du contrôle et du centième denier. Trois modifications seulement sont à signaler, qui ont tendu à rendre la formalité plus rapide :

1° Par suite du développement des actes sous-seings privés, l'Administration décida, en 1875, que leur enregistrement, qui jusqu'alors s'effectuait par la copie intégrale du contrat, ne comporterait plus dorénavant qu'une simple analyse des principales clauses, ainsi qu'on procédait déjà pour les actes publics;

2° Et plus récemment, afin de simplifier encore davantage cette analyse, tout en donnant le moyen aux agents de contrôle de vérifier après coup la perception, la loi du 29 juin 1918 (art. 14) a prescrit que les parties devraient déposer au bureau un double de tous les actes sous-seings privés assujettis obligatoirement à la formalité de l'Enre-

gistrement (c'est-à-dire, depuis cette même loi, tous les actes sous-seings privés synallagmatiques);

3° Dans le même ordre d'idées, au procédé ancien des déclarations de mutations sans acte, faites oralement par les parties et consignées par écrit par le receveur sur ses registres, on a substitué généralement l'obligation pour les parties de rédiger elles-mêmes leurs déclarations sur des formules spéciales fournies par l'Administration; ces déclarations écrites sont ensuite enliassées et conservées par le receveur, qui se borne à faire recette des droits sur un registre à souches, arrêté chaque jour comme les registres de formalités. Utilisé d'abord pour les locations verbales (loi du 23 août 1871, art. 11), ce procédé a été ensuite étendu aux successions (loi du 6 décembre 1897, art. 11).

II. LE PROCÉDÉ FONDAMENTAL DU TIMBRE a subi un changement autrement important, un changement vraiment radical : l'emploi des *timbres mobiles*, qui est venu se substituer à l'emploi du papier timbré dans des cas de plus en plus nombreux. Ce procédé était usité déjà en Angleterre, en Autriche et en Belgique, lorsqu'il fut introduit en France, en 1849, pour l'affranchissement des lettres. Dix ans plus tard, l'Administration du Timbre l'adopta elle aussi, mais avec crainte et seulement à titre d'essai, pour le timbrage des effets de commerce venant de l'étranger (loi du 21 juin 1859, art. 19). L'exposé des motifs du projet de loi fait ressortir avec

clarté les avantages de ce procédé, commode à la fois pour les contribuables et pour le Trésor; mais porte la trace des hésitations et des scrupules que la réforme ne laissait pas que d'éveiller à l'époque (1). L'expérience, qui eut plein succès, démontra que les craintes n'étaient pas fondées; et, depuis lors, le système fut successivement étendu : aux timbres de dimension ordinaires dans tous les cas où ils étaient précédemment perçus au moyen du visa (loi 2 juillet 1862, art. 24), aux récépissés de chemins de fer accompagnant des marchandises venant de l'étranger (1864), aux quittances des comptables publics (1865), aux journaux (1867), affiches et effets de commerce créés en France (1870), quittances entre particuliers (1871), connaissements (1872), copies d'exploits et marques de fabrique (1873), chèques (1874), rôles d'équipage (1885) et tout récemment encore à la taxe sur les paiements (1917), aux avances sur titres (1919), extraits du casier judiciaire (1920), cartes d'entrée dans les casinos (1920), passe-ports et cartes d'identité (1921). La faveur de plus en plus grande, marquée par le public pour ce nouveau mode de perception, en a fait le procédé le plus usuel aujourd'hui dans le recouvrement de l'impôt du Timbre.

En même temps d'ailleurs s'est développé aussi le procédé du timbrage à l'extraordinaire; en sorte que la vente des papiers timbrés n'entre plus que pour une part infime dans le produit de l'impôt.

(1) DALLON, *Recueil périodique*, 59, 4, 34.

III. PROCÉDÉS NOUVEAUX COMMUNS AU TIMBRE ET A L'ENREGISTREMENT. — Les divers changements que nous venons d'exposer n'ont pas altéré la différence essentielle qui existe entre les anciens procédés de perception du Timbre et de l'Enregistrement. Il n'en est pas de même de ceux que nous allons voir maintenant : applicables aussi bien à l'un qu'à l'autre des deux impôts, ils contribuent largement, au contraire, à en faire ressortir l'analogie et le cumul :

1.^o Le plus ancien de ces procédés est le *visa pour timbre*; c'est un véritable enregistrement, comportant comme ce dernier l'analyse de l'acte sur un registre et la mention sur cet acte de l'accomplissement de la formalité.

Introduit par la loi du 5 floréal an V, et maintenu par la loi de brumaire (art. 11), pour les effets de commerce au-dessus de 20.000 francs, il fut étendu par cette dernière (art. 15) aux effets venant de l'étranger, puis son emploi devint de plus en plus fréquent, jusqu'au jour où l'on permit aux receveurs d'utiliser les timbres mobiles au lieu et place du visa, pour toute espèce de timbres de dimension (loi 2 juillet 1862). Cette introduction des timbres mobiles a considérablement restreint son champ d'application; néanmoins, il subsiste encore actuellement dans un grand nombre de cas : effets de commerce supérieurs à 20.000 francs, tous écrits rédigés en contravention au timbre (décis. du Min. des Finances du 4 août 1825. Instr. 1180-9), valeurs mobilières étran-

gères (loi 13 mai 1863, art. 8), actes de toute nature passés à l'étranger ou dans les colonies (Instr. 2077), affiches peintes, protégées ou lumineuses (décret 18 février 1891, loi 8 avril 1910, art. 17 et 21), etc.

Enfin, en dehors de tous ces cas, où il sert à recouvrer l'impôt et où, pour cette raison, il prend le nom de *visa au comptant*, il est également utilisé dans les cas de plus en plus nombreux du *visa en débet*, qui a lieu chaque fois que le droit de Timbre est laissé provisoirement en suspens, et du *visa gratis*, qui est donné chaque fois que, malgré l'exemption définitive d'impôt, les actes doivent être présentés à la formalité — l'Administration voulant ainsi s'assurer que la dispense d'impôt est bien justifiée, ou simplement conserver la trace de documents intéressant le fisc.

Dans ces deux éventualités, du visa gratis ou en débet, la formalité est d'ailleurs généralement effectuée en même temps pour le droit d'Enregistrement et le double visa est constaté dans la même mention.

2° *Abonnement*. — Après ce premier mode de perception commun aux deux impôts, en est apparu un second : « l'abonnement ». Au lieu de recouvrer les droits sur chaque acte ou mutation assujettis, et au moment même où ils deviennent exigibles, la loi autorise dans certains cas les contribuables à verser périodiquement une somme forfaitaire qui en tient lieu. Ce système, tout à fait moderne, rappelle les anciens contrats que le roi passait avec les villes ou provinces ou certaines corporations,

en vue de les exonérer d'un impôt, moyennant le paiement d'une indemnité fixe, versée en une seule fois ou acquittée périodiquement. Les deux procédés s'inspirent d'ailleurs des mêmes motifs : faciliter aux assujettis le paiement de l'impôt, et au Trésor les formalités du recouvrement. Le législateur moderne y a eu recours d'abord pour plusieurs contributions indirectes (bières, alcool, etc.); puis en a étendu l'emploi dans la législation du Timbre et de l'Enregistrement, à deux matières imposables extrêmement importantes : les valeurs mobilières et les polices d'assurances.

La première application en a été faite, à cet égard, par la loi du 5 juin 1850, art. 22, pour la perception du droit de Timbre des actions. Le législateur s'est rendu compte que cet impôt, fixé à 0,50 % pour les sociétés dont la durée ne dépassait pas dix ans, et à 1 % pour les autres, exigible lors de l'émission des titres, c'est-à-dire dès la création même de la société, allait grever le premier capital social d'une lourde charge, au moment précis où la société avait le plus besoin de toutes ses ressources. Pour pallier à cet inconvénient, il a prévu que les sociétés auraient la faculté de répartir cette charge sur toute leur durée, en acquittant une taxe annuelle de 0,05 %, payable par trimestre jusqu'à leur expiration. C'est le régime de l'*abonnement facultatif*.

Une mesure analogue fut instituée par la loi du 23 juin 1857, art. 6, pour la perception du droit d'Enregistrement sur les transmissions de titres au porteur.

Ce droit, fixé à 0,20 % de la valeur du titre, fut converti en une taxe annuelle de 0,12 % du cours moyen pendant l'année précédente, payable également par trimestre. Mais, en l'espèce, le législateur a obéi à une autre considération; il n'a eu en vue que d'obvier à l'impossibilité devant laquelle se trouvait l'Administration de connaître et de prouver toutes les transmissions de cette catégorie de titres. Aussi, cette fois, a-t-il prescrit que l'abonnement serait *obligatoire*.

Ces deux procédés d'abonnement ont été, par la suite, étendus aux valeurs mobilières étrangères cotées en France (1857) et aux diverses polices d'assurances (assurances contre l'incendie, assurances sur la vie, assurances agricoles, assurances contre les accidents, assurances maritimes et entreprises de capitalisation), tant pour les droits de Timbre que pour les droits d'Enregistrement. Toutefois, depuis ces dernières années, c'est surtout le régime de l'abonnement obligatoire qui tend à s'implanter, l'expérience ayant démontré que l'abonnement facultatif se prêtait à la fraude. Des lois récentes (1918-1919 et 1920) ont achevé l'évolution en ce sens (1); actuellement, ce dernier procédé ne s'applique plus guère qu'au timbre des actions de sociétés françaises.

L'application de ce même mode nouveau de recouvrement aux deux impôts du Timbre et de l'Enregistrement, dans les divers cas que nous venons d'énumérer, la perception simultanée, qui en résulte, de ces deux droits aux

(1) Voir l'historique de ces transformations, Instruction 3626.

mêmes époques et au moyen de la même formalité, aboutissent à assimiler presque complètement les deux impositions dans ces cas-là. Une seule différence superficielle apparaît encore, qui affecte le mode de liquidation : pour les valeurs mobilières, la taxe de Timbre est calculée sur la valeur nominale des actions, et la taxe d'Enregistrement sur leur valeur réelle, d'après le cours moyen de l'année précédente; pour les assurances, ce dernier impôt se liquide sur le montant des primes, tandis que le droit de Timbre est assis, tantôt sur le montant des risques assurés, tantôt sur celui des versements. Mais dans l'un et l'autre de ces cas, la différence est désormais bien minime entre les deux contributions.

3° *Insertion au « Journal Officiel »*. — Le procédé de l'abonnement a engendré à son tour une nouvelle pratique qui vient encore ajouter un point de ressemblance entre les deux impôts : c'est le remplacement de la formalité matérielle du Timbrage ou de l'Enregistrement par une simple insertion au *Journal Officiel*.

L'innovation remonte à la loi du 5 juin 1850, qui l'a introduite pour la taxe d'abonnement au timbre, qu'elle instituait sur les valeurs mobilières; elle est d'ailleurs limitée aux actions qui auraient été délivrées, antérieurement au 1^{er} janvier 1851, en contravention aux lois existantes. « L'avis officiel de l'acquittement des droits, inséré dans le *Moniteur*, dit l'article 20, § 4, équivaudra à l'apposition du timbre. » Ce procédé, si commode, fut ensuite étendu à un grand nombre de cas.

En ce qui concerne les taxes d'abonnements au Timbre, il a été successivement appliqué aux valeurs mobilières étrangères cotées en France (décret du 17 juillet 1857, art. 11), aux polices d'assurances contre l'incendie et sur la vie (loi du 29 décembre 1884, art. 8), etc., et tout récemment aux valeurs mobilières françaises, elles aussi (loi 31 décembre 1920, art. 10).

Il en est de même pour la taxe d'abonnement au droit de transmission des valeurs mobilières étrangères cotées en France (décret du 22 juin 1898, art. 8). Quant aux valeurs mobilières françaises et aux polices d'assurances, l'abonnement au droit de transmission étant obligatoire pour toutes, il n'est prévu aucune insertion en ce qui les concerne, et elles sont également affranchies de la formalité de l'Enregistrement (à moins qu'elles ne soient annexées à un acte public ou produites en justice, auxquels cas la formalité leur est donnée gratuitement.)

Des droits très importants de Timbre et d'Enregistrement sont ainsi recouvrés sans que la formalité matérielle soit effectuée.

4° *Paiement sur états.* — C'est une dérogation analogue et également très importante qui résulte du procédé du paiement sur états. Là non plus, aucun timbrage ni enregistrement n'est opéré; les contribuables assujettis sont seulement tenus de fournir périodiquement un état des titres ou valeurs sur lesquels les droits ont été exigibles au cours de la période écoulée, et d'y joindre le montant total de ces droits.

En ce qui concerne l'impôt du Timbre, ce mode de perception est appliqué, non seulement dans les divers cas où les droits atteignent des opérations verbales (impôt sur les opérations de Bourses et taxes sur les paiements), ou lorsqu'il s'agit de droits convertis en taxes d'abonnement; mais aussi dans de nombreuses espèces ordinaires, notamment pour les récépissés de chemins de fer (arrêté du 9 juin 1892, article premier) et les récépissés de tramways (arrêté du 23 mars 1901); le timbre de quittance des billets de places, délivrés par les chemins de fer et tous entrepreneurs de transport (décret 27 novembre 1871, art. 6), ainsi que par les théâtres et sociétés de course (arrêté 6 mars 1872 et diverses solutions); le timbre de quittance des états de solde ou d'émargement, lorsque l'usage des timbres collectifs n'est pas possible (par exemple lorsque chaque agent donne quittance sur une feuille distincte, solution 5 février 1890); le timbre de quittance également des bordereaux de paiement de coupons ou arrérages par des villes ou grandes sociétés; et même, depuis le décret du 28 juillet 1920, art. 9, § 2, le timbre des quittances ordinaires délivrées par tout commerçant ou industriel, pourvu que ces derniers obtiennent l'autorisation préalable de l'Administration et lui fournissent les garanties nécessaires (1). Les reçus délivrés dans ces conditions portent, au lieu de l'empreinte du timbre, la mention « timbre de quittance payé sur état, autorisation du... ».

(1) Cf. Instruction 3.650, § 4.

En ce qui concerne les droits d'Enregistrement, c'est par un procédé analogue que sont perçues les taxes d'abonnement, et même certaines taxes ordinaires, notamment les droits de transmission exigibles sur les transferts de valeurs mobilières françaises nominatives; dans ce dernier cas, au lieu de faire verser l'impôt, lors de chaque mutation, par le cessionnaire ou le cédant, l'Administration le fait acquitter chaque trimestre seulement, par la société dont émanent les titres, sur production d'un état spécial des transferts.

Il ressort de ces modes nouveaux de perception que le Timbre et l'Enregistrement sont loin aujourd'hui de présenter, quant à leur recouvrement, la différence si nette qui les séparait primitivement. Il existe maintenant des droits de timbres perçus sans timbrage, et des droits de mutation perçus sans enregistrement, dont le produit est cependant considérable; d'autre part, dans un très grand nombre de cas, ces deux impôts sont même recouvrés par des procédés tout à fait identiques. La distinction entre les deux impôts, par ailleurs si infime déjà, est devenue dès lors si obscure, que le législateur lui-même les a parfois confondus ou réunis. C'est ce dernier stade de l'évolution qu'il nous reste à examiner, pour avoir un aperçu complet des changements survenus depuis l'an VII.

4^e SECTION : FUSION ET CONFUSION DES DEUX IMPÔTS

Nous avons déjà indiqué que la loi du 28 avril 1893, en créant la taxe sur les opérations de Bourse, l'avait expressément qualifiée de droit de Timbre. Cette dénomination peut paraître étrange, donnée à un impôt qui se perçoit sans aucun timbrage, et frappe des opérations verbales. Il aurait été certes plus logique de le ranger dans la catégorie des droits de mutation; et l'on peut se demander si l'inexactitude de cette appellation n'est pas déjà une preuve que la notion fondamentale du Timbre a disparu et que le législateur confond cet impôt avec celui de l'Enregistrement. M. Wahl estime, lui, que le législateur a qualifié la taxe, de droit de timbre, uniquement pour qu'elle n'ait pas l'air de faire double emploi avec le droit de transmission qui frappait déjà les valeurs mobilières (1). Nous avons vu que, de son côté, l'Administration a tranché la difficulté en faisant de cette taxe un impôt *sui generis*.

Quoi qu'il en soit, d'autres preuves plus certaines abondent, qui établissent la confusion des deux impôts dans l'esprit du législateur; dans plusieurs cas, en effet, ce dernier l'a volontairement et explicitement commise, en substituant un droit de Timbre à un droit d'Enregistrement et *vice-versa*.

(1) WAHL, *op. cit.*, T. III, p. 2.

I. DROITS DE TIMBRE SUBSTITUÉS
A DES DROITS D'ENREGISTREMENT

1° La première substitution de cette nature a été opérée par la loi du 5 juin 1850 sur les *valeurs mobilières* françaises. A l'ancien timbre proportionnel des effets négociables perçu sur ces valeurs, par application de l'article 14 de la loi de brumaire, la nouvelle loi a substitué le droit de Timbre spécial de 0,50 %, que nous avons déjà mentionné; et déclaré qu'au moyen de ce droit la cession des titres serait dorénavant exempte de tout droit et de toute formalité d'Enregistrement (art. 15 et 32). Le nouvel impôt venait donc bien, dans l'intention même du législateur, se substituer à la fois à l'ancien droit de Timbre et au droit d'Enregistrement. Il avait, de ce fait, un caractère mixte, qu'un arrêt de la Chambre civile du 19 février 1886 fit nettement ressortir, en disant que la loi de 1850 avait eu en vue « la constitution d'un impôt frappant la *création* et la *circulation* des titres (1) ». Ce n'est que plus tard que ce caractère disparut, lorsque la loi du 23 juin 1857 (art. 6) abrogea les articles 15 et 32 de la loi de 1850 et créa un droit spécial sur les transmissions, venant s'ajouter au droit de Timbre. Le rapprochement de ces deux textes fournit un exemple topique de la superposition actuelle des deux impôts.

2° Une substitution analogue a été réalisée par la loi du 11 septembre 1919, relative aux *avances sur titres*. Anté-

(1) SIREY, 66, 1, 176. — DALLOZ, 66, 1, 121.

rieurement, les actes de cette nature étaient assujettis au Timbre de dimension ordinaire et à l'Enregistrement obligatoire au droit de 1,25 % (décimes compris). La loi de 1919 substitue à l'ancien timbre un timbre proportionnel de 0,25 % et stipule que l'Enregistrement ne sera plus obligatoire. Mais, n'osant pas, sans doute à cause des nécessités budgétaires, réaliser pleinement la fusion, elle décide que si la formalité de l'Enregistrement est requise, le droit sera seulement réduit à 1 % (sans décimes); logiquement, la fusion aurait exigé qu'aucun droit ne fût perçu dans cette éventualité.

3^e Enfin, plus récemment encore, la loi du 31 juillet 1920, art. 25 a remplacé purement et simplement, par un droit de Timbre de 0 fr. 50, le droit spécial d'Enregistrement du même taux exigible sur les extraits de casiers judiciaires.

II. DROITS D'ENREGISTREMENT SUBSTITUÉS A DES DROITS DE TIMBRE

Trois substitutions également ont été effectuées en sens inverse :

1^o La première a été réalisée par la loi du 26 janvier 1892 sur les frais de justice, qui affranchit du Timbre un grand nombre d'actes de procédure, supprime ou réduit divers droits d'Enregistrement sur les mêmes actes, et déclare expressément établir, en remplacement de ces divers impôts, une taxe spéciale proportionnelle, qui a

pris le nom de taxe des frais de justice, et qui frappe les jugements, arrêts et autres actes judiciaires au moment de leur enregistrement;

2° Une substitution analogue a été opérée par la loi du 27 juillet 1900 sur les *droits d'hypothèque*. En remplacement des droits de Timbre primitivement perçus, et qu'elle supprime, sur les registres de toute nature tenus dans les bureaux d'hypothèque, les bordereaux d'inscriptions, pièces produites par les requérants, reconnaissances de dépôts remises à ces derniers, et tous états, certificats, extraits et copies dressés par les conservateurs, cette loi institue une taxe proportionnelle, dite « *taxe hypothécaire* », qui frappe les inscriptions, transcriptions et mentions de subrogations ou de radiations, et se perçoit en même temps et de la même façon que les droits d'hypothèque;

3° Enfin, dans le même sens est intervenue la loi du 22 avril 1905, relative aux *mutations d'immeubles*, qui exempte du timbre de dimension, sous certaines conditions, les minutes, originaux et expéditions des actes ou procès-verbaux de vente, licitation ou échange d'immeubles, ainsi que les cahiers des charges relatifs à ces mutations, et, comme contre-partie, augmente le taux du droit d'Enregistrement applicable à ces transmissions.

Ces divers cas de fusionnement partiel des droits de Timbre et d'Enregistrement doivent être considérés comme le résultat normal de la longue évolution qu'ont

subie ces deux impôts, et qui a sans cesse tendu à les identifier dans la forme, comme ils l'étaient déjà dans le fond. Et, précisément, parce que cette fusion est l'aboutissement naturel de l'évolution, il convient à notre avis de la généraliser et de l'étendre à l'ensemble des droits. C'est ce que nous allons essayer d'établir, en montrant d'abord que les deux impôts sont effectivement de nature identique, et ensuite qu'il est juste, et nécessaire par conséquent, de supprimer leur cumul.

CHAPITRE V

Nature actuelle identique des deux impôts

1^{re} SECTION : DIFFÉRENCES QUI SUBSISTENT DANS LA NATURE DES DROITS

I. DIFFÉRENCES FONDAMENTALES

Il importe de remarquer tout de suite que, pour dégager la nature fiscale exacte des deux impôts, il n'y a pas lieu d'envisager les différences qui subsistent encore entre eux, quant à leurs modes de perception; ces différences n'affectent pas, en effet, l'impôt en soi, mais seulement la forme matérielle et administrative du recouvrement. Au surplus, ni l'un ni l'autre des deux procédés fondamentaux du Timbre et de l'Enregistrement n'est même susceptible de caractériser l'impôt auquel il s'applique, bien qu'il lui ait pourtant donné son nom. Nous venons de voir déjà que, dans bien des cas, des droits ainsi dénommés sont perçus sans timbrage, ni registration; et l'on constate par contre que ces deux modes de perception sont, en fait, appliqués à d'autres impôts, de nature absolument différente; ainsi, l'enregistrement sert à recouvrer les droits d'hypothèques et de nombreux droits de greffe; et quant au timbre, son emploi s'est même étendu

hors du champ fiscal : il est utilisé non seulement pour percevoir l'impôt sur le revenu des créances, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières étrangères, la taxe sur les spécialités pharmaceutiques, la contribution des cartes à jouer, mais aussi pour recouvrer toutes les taxes postales, les versements patronaux et ouvriers aux Caisses de Retraites, etc.

La terminologie courante, qui consiste à dénommer droits de Timbre et droits d'Enregistrement les divers impôts perçus sur les actes et mutations, est donc tout à fait incorrecte. C'est ce que font ressortir les auteurs modernes de législation financière, aussi bien en France qu'à l'étranger, en montrant que ces termes désignent, en réalité, non pas l'impôt lui-même, mais seulement des procédés de recouvrement (1).

Ce point précisé, si nous nous plaçons maintenant aux deux autres points de vue d'où nous avons envisagé l'évolution des droits, il apparaît tout d'abord qu'aucune différence notable n'existe plus entre les deux impôts quant à leur justification économique. Les droits d'Enregistrement ont totalement perdu leur ancien caractère patrimonial, et ne présentent plus qu'à un degré infime le caractère de rémunération en échange d'un service rendu.

(1) JEZE, *op. cit.*, p. 945.

CONRAD, *op. cit.* « der Stempel ist eine Erhebungsform und keine Abgabenform ».

BASTABLE, *Public Finance* : « It is important to clearly understand that there is no separate stamp tax... The term merely denotes that the mode of collecting the taxes is by the use of stamps. »

L'avantage qu'ils offrent encore à cet égard, et qui consiste à conférer date certaine aux actes sous-seings privés, résulte d'ailleurs non pas de l'impôt lui-même, mais du procédé de perception; la preuve en est que cet effet juridique n'existe pour aucun des nombreux droits dits d'Enregistrement qui sont perçus autrement que par registration proprement dite. Au surplus, nous verrons, en étudiant les avantages de chacun des deux procédés du Timbre et de l'Enregistrement, que le Timbre lui aussi est parfois susceptible de rendre des services juridiques aux contribuables, en prouvant l'antidate des actes au moyen du filigrane du papier timbré. Enfin, pour l'un comme pour l'autre des deux procédés de perception, ces avantages sont en tous cas trop minimes par rapport au taux des droits pour entrer dans la justification des impôts et modifier leur nature fiscale.

C'est seulement du troisième point de vue, relatif à l'assiette des droits, que nous découvrons une différence assez importante, et qui, à notre avis, constitue à l'heure actuelle la seule différence qui subsiste entre les deux impôts, quant à leur nature. Elle réside dans cette constatation que, généralement, les droits de Timbre frappent des *écrits*, tandis que les droits d'Enregistrement frappent des *faits*. C'est sur cette distinction que la plupart des auteurs établissent la définition des deux impôts. « Les droits d'Enregistrement, écrit Wahl (1), sont des droits sur un fait juridique, et les droits de

(1) WABL, *op. cit.* I, p. 8, n° 4.

Timbre des droits sur l'acte écrit constatant ce fait juridique » ; et M. Vuillaume précise (1) : « Pour l'Enregistrement, c'est la volonté des contractants qui est à considérer, tandis que pour le droit de Timbre, il faut qu'il existe un écrit; cet impôt a pour base un fait matériel. » C'est également sur ce criterium que l'Administration elle-même fait reposer la définition qu'elle donne du Timbre : « Au sens fiscal du mot, dit-elle (2), le Timbre désigne la taxe à laquelle sont assujettis les papiers employés à la rédaction des actes et écrits. » Ce caractère spécial du droit de Timbre ressort enfin de nombreuses décisions, administratives et judiciaires, qui ont posé définitivement comme principe que le seul fait générateur de cet impôt est la création matérielle de l'écrit assujetti (3).

Nous avons vu qu'au contraire, en matière d'Enregistrement, les droits les plus importants, les « droits de mutations », frappent certaines transmissions aussi bien quand elles sont verbales que constatées par écrit; il en est ainsi notamment pour les mutations d'immeubles et de fonds de commerce, en propriété, en usufruit, ou même simplement en jouissance; de même pour les transmissions de valeurs mobilières, ainsi que pour toute mutation, par suite de décès.

Cette différence si caractéristique entre les droits de

(1) *Répertoire de Droit administratif*. V° « Timbre ».

(2) *L'Impôt du Timbre* (Imprimerie Nationale, 1922), p. V.

(3) Notamment : Jugement du Tribunal de la Seine du 26 mars 1886. *Traité Alphabétique*. V° « Timbre », n° 17.

Timbre et les droits d'Enregistrement comporte toutefois certaines atténuations, qui ne laissent pas que de l'altérer singulièrement. La plus ancienne résulte de l'interprétation très large que l'Administration a fait donner au principe même de l'exigibilité du Timbre. Afin d'étendre le champ d'application de l'impôt, elle a fait admettre que les droits sont dus sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de la validité juridique des actes; en vertu de cette règle, le droit est exigible dès l'instant qu'un écrit est rédigé dans le but de servir de titre, même si ce résultat n'est pas atteint par les parties. En d'autres termes, le fait qui donne ouverture à l'impôt, c'est l'existence matérielle d'un acte, se présentant avec les caractères extérieurs d'un titre, abstraction faite de sa validité, de son utilité juridique et de l'usage que les parties en peuvent tirer (1). Grâce à cette interprétation, l'Administration a pu déjouer de nombreuses tentatives des contribuables, en vue d'échapper à l'impôt, notamment en ce qui concerne les quittances et les lettres de voiture, volontairement non signées.

Des atteintes plus sérieuses ont été portées par la suite au même principe. Il faut en voir une, à notre avis, dans l'institution des paiements sur états, et des taxes d'abonnement. L'Administration soutient que les droits de Timbre perçus sous ces deux formes nouvelles restent

(1) Cassation, 2 janvier 1878. S. 78.1.83.

NAQUET. *Traité des droits de Timbre*, nos 16, 8 et 24. — *Traité Alphabétique*. V° « Contrat de Transport », n° 65.

soumis au principe général d'exigibilité, parce qu'ils représentent les droits de Timbre ordinaires, auxquels on les a substitués. Cette théorie a été consacrée par les tribunaux; ainsi, en matière de timbre des récépissés de chemins de fer, il est admis que si l'expéditeur retire ses marchandises avant qu'elles soient expédiées, mais après la rédaction du récépissé, le droit est dû néanmoins sur cette opération annulée, parce qu'il aurait été forcément acquitté à l'époque où les récépissés étaient rédigés sur timbre (solution 14 septembre 1894) (1). De même, pour les taxes d'abonnement, il a été maintes fois jugé que la perception restait soumise aux mêmes règles que le droit au comptant : « La transformation du droit au comptant en un droit payable par annuités, dit notamment un jugement du Tribunal civil de la Seine du 26 mars 1886, n'a modifié ni le caractère, ni l'économie de l'impôt... L'abonnement n'est qu'une facilité de libération accordée aux sociétés. La taxe d'abonnement n'est que la représentation exacte du droit au comptant (2). » Cependant, il faut bien convenir que ce n'est plus qu'à l'aide d'une fiction que ces droits nouveaux sont rattachés au droit commun; il faut s'imaginer qu'ils sont perçus, comme autrefois, sur chaque acte imposable; or, bien souvent, en fait, leur mode d'assiette est absolument différent. Il en est ainsi particulièrement en ce qui concerne les polices d'assurances; au lieu d'être établies d'après le nombre et

(1) *Traité Alphabétique*. V° « Transport », n° 104, II.

(2) *Traité Alphabétique*. V° « Titres négociables », n° 103.

la dimension des polices, comme le serait le timbre au comptant, les taxes d'abonnement sont assises tantôt sur le montant des risques assurés, tantôt sur le montant des versements effectués par les assurés. La fiction devient dès lors purement arbitraire; en réalité, les droits s'éloignent du principe fondamental du Timbre, et se rapprochent, au contraire, des droits d'Enregistrement perçus sur la même matière imposable. C'est ce que constate le « Dictionnaire des Rédacteurs », lorsqu'il écrit, au sujet de la taxe d'abonnement au timbre des polices d'assurances, que cette taxe frappe moins les papiers employés à la rédaction, que le contrat lui-même (1), — ce qui est précisément le propre des droits d'Enregistrement.

Dans les deux cas qui précèdent, l'écrit imposable existe effectivement; le législateur, se heurtant à des difficultés pour l'assujettir directement, s'est borné à intituler un mode spécial ou des bases nouvelles de perception; on peut donc concevoir, dans une certaine mesure, la fiction invoquée par l'Administration. Mais il est d'autres cas où cette justification n'est plus soutenable; la preuve éclate que la loi a nettement voulu frapper un contrat en soi, et non pas seulement un écrit : pour masquer cette violation flagrante du principe, le législateur a dû obliger les parties à rédiger un acte. Tel est le cas pour les récépissés de chemins de fer, les paiements

1891. — *Revue de l'Enregistrement*, n° 283.

reçus par les comptables publics, et les ventes d'objets de luxe entre non-commerçants.

En ce qui concerne les comptables publics, l'obligation qui leur est imposée, de délivrer quittance dûment timbrée de toutes les sommes qu'ils reçoivent, peut se justifier par le souci d'assurer une bonne gestion des deniers de l'Etat. C'est, en effet, un moyen utile d'éviter les erreurs et les détournements (1). Mais dans les deux autres espèces, l'obligation imposée aux contribuables est purement fiscale. Ainsi, lorsqu'un particulier vend à un autre particulier une automobile, c'est l'acheteur seul qui devrait décider s'il a intérêt à réclamer une quittance du prix; le Trésor, s'immiscant dans la transaction, astreint le vendeur à établir dans tous les cas un reçu (loi du 31 décembre 1917, art. 27, § 4), uniquement pour y faire constater, par l'apposition de timbres mobiles, le paiement de la taxe de 10 % qui frappe les ventes de cette nature. De même, pour les récépissés de chemins de fer; l'application aux compagnies de la législation relative aux lettres de voiture avait donné des mécomptes à l'Administration : pour échapper à l'impôt du timbre, les compagnies avaient tout simplement supprimé les lettres de voiture; elles se contentaient de faire accompagner les

(1) Toutefois il est certain que le législateur a eu aussi en vue d'assurer la perception du droit de Timbre; c'est ce qui ressort plus clairement encore de l'art. 56 de la loi du 25 juin 1920, qui supprime l'exemption de timbre dont bénéficiaient les quittances délivrées par les percepteurs des contributions directes, et stipule que le prix du timbre s'ajoutera de plein droit au montant de la somme due.

expéditions par de simples bulletins, établis par leurs propres agents seuls, non produits aux destinataires, et qui constituaient par suite des documents d'ordre purement intérieur, non assujettis à l'impôt (Cassat. Chambres Réunies, 28 mars 1860. Instruction générale, n° 2185-8).

Pour parer à cette évasion de la matière imposable, la loi du 13 mai 1863, art. 10 ordonna que les compagnies seraient désormais tenues de délivrer des récépissés aux expéditeurs, lorsque ceux-ci n'exigeraient pas de lettres de voiture. Le fait générateur de l'impôt n'est donc pas un écrit volontaire des parties; « ce que la loi a taxé, en réalité, c'est le contrat de transport ou, plus exactement, l'expédition (1) ».

Enfin, nous avons déjà montré que le législateur, allant plus loin encore dans cette voie, avait, sans plus chercher à feindre, assujetti au Timbre deux catégories d'opérations essentiellement verbales : les opérations de Bourse et les ventes commerciales; et se proposait d'y assujettir dans les mêmes conditions les opérations d'avancés sur titres.

Le principe fondamental, en vertu duquel l'impôt du Timbre frappe les écrits juridiques, est donc loin d'être resté intangible au cours de l'évolution. Néanmoins, dans l'ensemble, la différence demeure encore assez nette à cet égard entre cet impôt et celui de l'Enregistrement; et c'est d'elle que découlent la plupart des différences secon-

(1) *Traité Alphabétique*. V° « Transport », n° 104.

dares qu'on peut relever entre les deux impositions, notamment les suivantes :

II. DIFFÉRENCES SECONDAIRES (1)

1° Lorsqu'un acte renferme plusieurs dispositions indépendantes, il est dû un droit d'Enregistrement sur chacune d'elles, parce que chacune constitue un fait juridique; mais il n'est dû qu'un seul droit de Timbre, parce qu'il n'existe qu'un seul écrit;

2° Au contraire, lorsqu'un même acte sous-seings privés intéressant plusieurs parties est rédigé en plusieurs exemplaires, il n'est perçu qu'un seul droit d'Enregistrement pour tous ces originaux, car ils ne représentent qu'un seul et même fait juridique; tandis qu'il est dû autant de droits de Timbre qu'il y a d'exemplaires, car chacun d'eux constitue un écrit juridique;

3° De même pour les actes unilatéraux : si un acte de cette nature est rédigé en plusieurs exemplaires, dont les parties exigent l'enregistrement, un seul est assujéti au droit qui lui est propre; les autres ne paient que le droit fixe, considéré comme prix de la formalité. Au point de vue du Timbre, au contraire, chaque exemplaire supporte le tarif plein; et il serait dû autant d'amendes qu'il y aurait d'exemplaires en contravention (solution 14 mars 1872, 12 juillet 1877, etc.) (2);

(1) *Dictionnaire des Rédacteurs*, V° « Timbre », n° 291.
Traité Alphabétique, codem V°, n° 26.

(2) *Traité Alphabétique*, V° « Testament », n° 91, I.

4° Lorsqu'un acte synallagmatique est en contravention au point de vue de l'Enregistrement, il est dû, en général, une amende par chacune des parties contractantes; mais il n'est dû qu'une seule amende de Timbre, si l'acte est en contravention au Timbre. Dans cette dernière éventualité, on ne réclame même qu'une seule amende, quel que soit le nombre des originaux, sous prétexte que l'ensemble de ces originaux ne constitue qu'un même écrit juridique (solutions 30 avril et 18 décembre 1873) (1);

5° Les droits et amendes de Timbre ne peuvent être réclamés qu'au vu des actes eux-mêmes; aussi, pour qu'une contravention soit valablement constatée, il est indispensable en principe que les actes visés soient joints au procès-verbal. Au contraire, en matière d'Enregistrement, les droits et amendes peuvent être réclamés sur de simples présomptions établissant l'existence d'un fait ou d'un acte imposable;

6° Lorsque les droits sont atteints par la prescription, la formalité de l'Enregistrement, si elle est requise, ne donne ouverture qu'au droit fixe, considéré comme son salaire, quelle que soit la nature de l'acte; mais, par contre, le droit de Timbre est exigible comme si l'acte était rédigé à nouveau;

7° Enfin, lorsqu'un acte est annulé judiciairement, ou qu'une erreur des parties, ou tout autre événement révèle, après le paiement des droits, que ceux-ci ont été

(1) *Traité Alphabétique*. V° « Timbre », n° 329.

payés à tort, en tout ou partie, l'impôt de l'Enregistrement perçu sans cause est restituable (loi du 18 janvier 1912, modifiant l'article 60 de la loi de frimaire); tandis que le Timbre, en principe, ne l'est pas. Le premier en effet, n'a plus de fondement juridique; tandis que la base du second subsiste : la matérialité de l'écrit. Toutefois, la question est plus délicate pour les droits de Timbre perçus par abonnement, et d'une manière générale pour tous ceux qui visent des contrats plutôt que le papier lui-même; la plupart des auteurs admettent qu'en cas d'annulation judiciaire des actes, ces droits doivent être restitués comme ceux d'Enregistrement. Et l'Administration elle-même paraît s'être rangée à cette opinion en décidant que, lorsqu'une société abonnée au Timbre était déclarée nulle par décision de justice, il n'y avait plus lieu de lui réclamer les annuités impayées à ce moment (1). Cette décision vient à l'appui de la thèse que nous émettions plus haut, quand nous prétendions que les droits de Timbre perçus au moyen de l'abonnement s'éloignaient du Timbre proprement dit, pour se rapprocher des droits d'Enregistrement.

III. DIFFÉRENCES RÉSULTANT DE LA LÉGISLATION

En dehors des diverses particularités que nous venons de signaler, et qui touchent aux principes des deux impôts, il existe encore entre eux un certain nombre de

(1) *Traité Alphabétique*, V° « Timbre », n° 24.
Dictionnaire des Rédacteurs, eod. V°, n° 289.

différences, qui n'affectent que leur recouvrement et n'ont leur fondement que dans les textes réglementaires, spéciaux à chaque imposition. Ces différences, quand elles ne sont pas purement arbitraires, sont motivées soit par la nécessité de réprimer la fraude plus ou moins sévèrement, soit par toute autre circonstance particulière. Parmi les principales, il faut citer les suivantes :

1° La durée de la prescription en matière de droits de Timbre, n'ayant pas été réglementée par la loi de Brumaire ni par les lois postérieures, est régie par le droit commun (art. 2262 C. c.); elle est donc en principe de trente ans. Il en est de même pour les amendes, sauf application de la prescription de deux ans, établie par la loi du 16 juin 1824, art. 24, pour les cas où les préposés auraient été mis à même de constater les contraventions. En matière de droits d'Enregistrement, la durée de la prescription est, au contraire, réglée par des textes nombreux, et varie de trois mois à trente ans; mais, en général, elle est beaucoup plus courte que pour les droits de Timbre, la plus courante étant celle de deux ans.

2° Les contraventions d'Enregistrement s'éteignent à la suite du décès des contrevenants; celles de Timbre retombent, au contraire, sur les héritiers, tant pour les droits simples que pour les pénalités (loi 28 avril 1816, art. 76).

3° Les sanctions sont également différentes; l'Enregistrement, surtout depuis ces dernières années, est doté

fréquemment d'amendes plus élevées et de modes de répression plus sévères. C'est ainsi que des lois récentes ont édicté des peines correctionnelles, pouvant aller jusqu'à l'emprisonnement (loi 18 avril 1918, art. 8, loi 25 juin 1920, art. 112); quelques contraventions au Timbre sont bien aussi du ressort des tribunaux correctionnels, mais elles ne donnent lieu qu'à des amendes pécuniaires. D'autre part, certaines contraventions d'Enregistrement sont frappées de la nullité juridique des actes; tel est le cas pour les contre-lettres ayant pour objet de dissimuler une partie du prix de vente d'un immeuble, fonds de commerce ou office ministériel (loi du 27 février 1912, art. 6 et 7); ainsi que pour les exploits et procès-verbaux non enregistrés dans les délais (loi 22 frimaire, art. 34). Cette sanction s'appliquait sous l'Ancienne Monarchie à tous les actes non rédigés sur Timbre; mais elle n'a pas été reproduite dans la loi de brumaire, malgré la proposition du rapporteur Duchâtel, et elle n'existe plus aujourd'hui en cette matière que dans quelques cas très rares; ainsi, la loi du 5 juin 1850, art. 5 prive le porteur d'un effet de commerce non timbré de son recours contre les endosseurs, et l'article 8 de la même loi déclare nulle toute mention de retour sans frais relative à un effet de cette nature; d'autre part, la jurisprudence est fixée en ce sens que l'on doit considérer comme non recevables, si elles ne sont pas écrites sur timbre, les demandes en dégrèvement de contribution directe supérieure à 30 francs, la soumission d'un adju-

dicataire, et diverses requêtes administratives ou judiciaires (1).

4° La procédure n'est pas la même non plus pour les deux impôts; elle est plus rapide pour les droits d'Enregistrement, le premier acte de poursuite en cette matière étant une contrainte, tandis qu'en matière de Timbre, la rédaction d'un procès-verbal doit, en principe, précéder toute poursuite.

5° Enfin, on peut noter encore, comme différence légale entre les deux impôts, que les droits d'Enregistrement seuls peuvent être additionnés de surtaxes au profit des villes ou départements (loi 29 décembre 1897 relative à la suppression des droits d'octroi).

IV. LE TIMBRE, IMPOT DE CONSOMMATION

Avant de dégager des différences, que nous venons d'énumérer, la nature fiscale des droits de Timbre et d'Enregistrement, il convient d'examiner une autre particularité importante que l'on assigne fréquemment au Timbre : aux dires d'un grand nombre d'auteurs, cet impôt serait un *impôt de consommation* (2). L'idée est également exprimée dans un arrêt de la Cour de cassation du 2 juillet 1883, qui déclare que « le droit de Timbre

(1) *Traité Alphabétique*. V° « Timbre », n° 199.

(2) *Traité Alphabétique*. V° « Timbre », n° 16. — *Dictionnaire des Rédacteurs*, eodem V°, n° 282. — *Répertoire de Droit administratif*, cod. V° (par VUILLAUMEJ. — *Répertoire périodique*, de GARNIER, n° 6223.

est un impôt de consommation, qui doit être acquitté par l'emploi du papier timbré (1) » et l'Administration fait un usage courant de cette définition.

La théorie est effectivement d'une application commode dans de nombreux cas, notamment pour justifier la non-restitution des droits de Timbre perçus sur un acte annulé, ou pour s'opposer en principe à l'échange des timbres. Mais elle n'est pas exacte, au fond, et risque de tromper sur la nature véritable de l'impôt. Sans doute, elle peut se prévaloir des termes mêmes de l'article premier de la loi de Brumaire, qui précisent que « la contribution du Timbre est établie sur tous les papiers destinés aux actes ». Ce texte semble bien donner à l'impôt le caractère d'un droit de consommation; il est même très possible qu'à cette époque le Timbre ait eu réellement ce caractère, qu'il aurait hérité de l'ancienne « formule »; on se rappelle, en effet, qu'à un moment donné, la Royauté, après avoir songé à établir des droits de Timbre variables d'après la nature des actes (édit de 1655), en était venue à leur substituer tout simplement un impôt sur le papier fabriqué et consommé dans le royaume (édit d'avril 1674), qu'elle avait presque aussitôt restreint au seul papier employé à la rédaction des actes (août 1674). Au surplus, il ne faut pas oublier qu'à cette époque, comme encore en l'an VII, l'impôt ne se percevait que sous la forme du papier timbré, et ne

(1) Dalloz, 84.1.243. — Sirey, 84.1.393. — Instruction générale, n° 2687, § 3.

variait que d'après la dimension des actes. Il était donc assez naturel alors de l'envisager comme un impôt établi sur la consommation du papier.

Mais, depuis, l'évolution l'a complètement transformé; la vente du papier timbré n'entre plus que pour une part minime dans le rendement des droits de Timbre : timbres mobiles, visas, abonnements, paiements sur états sont devenus les modes de perception les plus courants; et s'ils n'ont apporté aucun changement dans la nature même de l'impôt, ils ont eu, par contre, ce résultat incontestable de montrer que l'impôt du Timbre ne se confond pas avec l'usage du papier timbré ou des timbres mobiles, et qu'il vise, en réalité, non pas les papiers employés, mais les actes qu'ils constatent. C'est la même conclusion qui se dégage des bases nouvelles de la perception; nous avons montré, en effet, qu'à l'ancienne tarification, établie uniquement sur la dimension du papier, étaient venus se substituer de plus en plus des tarifs variables d'après la nature des actes; et c'est également cette considération qui a introduit des dispenses d'impôt pour certains actes (actes des indigents, actes relatifs à l'expropriation d'utilité publique, etc., etc.). Enfin nous avons vu que dans certains cas mêmes, l'impôt s'est affranchi complètement du principe général, en frappant non plus des écrits matériels, mais des contrats (taxes d'abonnement, opérations de bourse, etc.).

Il n'est donc plus exact, à l'heure actuelle, de considérer le Timbre comme un impôt sur le papier; il est devenu

nettement un impôt sur les actes juridiques et, par conséquent, ne saurait plus être envisagé comme un impôt de consommation. C'est ce que fait judicieusement ressortir M. Wahl. La consommation du papier, dit-il, n'est qu'un mode de paiement qu'il ne faut pas confondre avec l'impôt lui-même; la théorie qui attribue aux droits de Timbre le caractère d'un impôt de consommation est donc faussée à sa base; et le savant auteur montre que les diverses conséquences qu'on en tire en pratique s'expliquent par d'autres considérations d'un ordre tout à fait différent (1).

2^e SECTION : NATURE FISCALE ACTUELLE DES DROITS DE TIMBRE ET D'ENREGISTREMENT

De cet exposé, il ressort qu'une seule différence essentielle peut être relevée entre les droits de Timbre et d'Enregistrement : ceux-ci visent surtout les faits juridiques, ceux-là s'attachent plus spécialement aux actes écrits qui constatent ces faits. Or, il est bien évident que cette différence n'est pas susceptible de donner aux deux impositions une nature distincte; bien au contraire, elle souligne leur analogie et leur superposition, puisque les

(1) WAHL, *op. cit.*, T. III, p. 12 et 13.

mêmes faits juridiques servent de base à la perception des deux taxes; et en même temps elle montre le défaut et l'injustice de ce cumul, puisque la même transaction sera taxée une fois seulement si les parties l'opèrent verbalement, et deux fois si elles la constatent par écrit.

Ainsi, l'identité que nous avons signalée dans la nature des deux impôts dès leur origine, n'a pas cessé à l'heure actuelle; elle s'est, au contraire, développée et renforcée : car on ne peut même plus dire, comme autrefois, que les deux droits constituent une seule imposition perçue sous deux formes différentes; de nos jours, en de nombreux cas, ils sont établis d'après les mêmes règles et recouvrés par les mêmes procédés. Le cumul est devenu flagrant.

Il sortirait du cadre de notre étude de préciser davantage la nature fiscale et la fonction économique de cette imposition; la question soulève trop de controverses. Disons seulement que, dans leur ensemble, les droits de Timbre et d'Enregistrement sont, de l'avis unanime, des *impôts indirects, sur le capital* mobilier et immobilier, qu'ils atteignent indirectement, soit lorsqu'il change de mains, soit lorsque des faits ou des écrits en révèlent l'existence (1). Les discussions sur ce point visent uniquement certains droits spéciaux : droits de succession et de donation, taxes d'abonnement sur les polices d'assurances, et les valeurs mobilières, auxquels on attri-

(1) Cf. *Dictionnaire des Finances*. V° « Enregistrement » (par DUMAINE). — *Grande Encyclopédie*, eodem V° (par BESSON). — WAHL, *op. cit.* I, p. 53, n° 47.

bue parfois le caractère d'impôts directs (1). Mais en ce qui concerne la fonction économique des droits, les controverses sont autrement nombreuses et délicates. Cela tient à la difficulté de trouver une justification unique à des droits multiples, et qui, nous l'avons vu, sont d'origines très différentes. Ces droits, d'ailleurs, ont souvent été créés sans aucune préoccupation d'ordre économique, le législateur ayant eu surtout en vue leur facilité de perception; ce n'est qu'après coup, grâce aux circonstances, aux discussions parlementaires, aux progrès de la science financière, qu'ils ont revêtu leur caractère actuel d'impôts sur le capital (2). Aussi, pour certains auteurs, il n'y a même pas à leur chercher une justification théorique; ils n'en possèdent aucune; ils constituent une législation d'expédients, dont la seule excuse réside dans la facilité de les recouvrer (3).

Néanmoins, l'opinion la plus généralement admise aujourd'hui est moins sévère; elle reconnaît que ces impôts ont pour fonction de frapper des manifestations de la richesse. « Si des droits sont perçus à l'occasion des affaires, des transactions, des mutations, des circulations de richesses, dit notamment M. Jèze (4), c'est parce que ces opérations supposent chez ceux qui les effectuent des

(1) WAHL, *op. cit.* I, p. 53.

(2) *Traité Alphanétique*. V° « Enregistrement », n° 15.

(3) WAHL, *op. cit.* I, p. 18, n° 16 et note.

(4) JÈZE, *op. cit.*, p. 945.

facultés pécuniaires. » La même opinion est professée à l'étranger (1). Mais partout aussi on s'accorde à reconnaître qu'ils sont, dans l'exécution de cette fonction, très imparfaits, très rudimentaires, et qu'ils ne devraient remplir qu'un rôle de complément dans un bon système d'impôts. Limités à ce rôle, ils présentent des avantages indéniables, dont les principaux sont d'être faciles à percevoir et de procurer au Trésor des ressources sûres, qui croissent automatiquement avec le développement de la richesse nationale. On leur reproche bien de gêner la circulation des capitaux, surtout immobiliers, mais cet inconvénient résulte plutôt de la cherté des tarifs actuels.

Aussi, peut-on conclure avec M. Besson (2) que l'Enregistrement est sans doute « destiné à disparaître progressivement devant les formes d'impôt supérieures que l'avenir tient en réserve » ; mais qu'en attendant, « tous comptes faits entre ses qualités et ses défauts, cet impôt est, au point de vue économique et financier, une bonne sorte d'impôt » ; et que la meilleure preuve en est donnée par la prépondérance qu'il prend de plus en plus dans les pays étrangers.

Cependant, il importe de remarquer que, dans les plus importants de ces pays, l'impôt n'est représenté que par

(1) WAGNER, *op. cit.*, p. 329 et suivantes.

BASTABLE, *op. cit.* : « They have the advantage of falling on the circulation of wealth; and therefore corresponding to and supplementing the duties on the other departements of the economic process. »

(2) *Grande Encyclopédie*. V° « Enregistrement ».

une seule taxe : celle du Timbre. Notre législation est bâtie différemment; elle a institué deux taxes superposées : le Timbre et l'Enregistrement. Nous allons montrer que c'est une défectuosité et qu'il faut y remédier par la fusion de ces deux taxes.

CHAPITRE VI.

Nécessité de fusionner les deux impôts.

I. CUMUL DES DEUX IMPOTS

On commet souvent l'erreur de croire que le Timbre et l'Enregistrement se complètent mutuellement. Nous avons déjà indiqué que c'était sous cette forme que Roederer présentait les deux impôts en 1790, en déclarant qu'ils constituaient, par leur réunion, l'équivalent des droits de Timbre perçus en Angleterre et en Hollande. On retrouve encore la même idée dans certains ouvrages modernes de droit fiscal; ainsi, M. Magéro écrit dans son *Traité Alphabétique* (V^o Enregistrement, n^o 18) que « au point de vue économique, les droits de Timbre complètent ceux de l'Enregistrement ».

Pour qu'il en fut ainsi, il faudrait que le Timbre frappât seulement des actes échappant aux droits d'Enregistrement. Or, en réalité, cette condition se présente rarement. D'une part, en effet, les catégories d'actes non assujettis à l'enregistrement obligatoire sont devenues extrêmement rares, surtout depuis la loi du 29 juin 1918, qui astreint à la formalité tous les actes sous-seings synallagmatiques; n'échappent plus actuellement à cette obliga-

tion que les actes de commerce et les actes unilatéraux, lorsqu'ils sont, les uns et les autres, rédigés sous-seings privés ; et encore faut-il remarquer que certains d'entre eux ne bénéficient pas de cet avantage (p. ex. les actes de vente ou de bail de fonds de commerce, les testaments). D'autre part, même pour ceux de ces actes qui ne sont pas assujettis à l'enregistrement obligatoire, la formalité devient nécessaire dans certains cas prévus par la loi : usage dans un acte public, production en justice ; et dans ces cas-là, de même que lorsque les parties requièrent volontairement la formalité, le droit d'enregistrement est perçu au tarif plein, sans égard au droit de Timbre déjà acquitté.

Il est donc presque toujours inexact de dire que les deux droits se complètent ; la vérité est qu'ils se cumulent. On peut sans doute excuser ce cumul dans une certaine mesure tant qu'il ne s'agit que du *Timbre de dimension ordinaire* — encore que la charge soit devenue assez lourde depuis l'augmentation des tarifs. Mais le défaut est beaucoup plus apparent et plus grave, lorsqu'il s'agit d'un droit de Timbre proportionnel, auquel vient se superposer un droit d'Enregistrement également proportionnel. Or, nous avons vu, en étudiant l'évolution de l'impôt, que ces cas sont devenus de plus en plus fréquents et qu'ils s'appliquent à des droits particulièrement élevés.

Ainsi, les *valeurs mobilières* acquittent, outre le droit de Timbre (qui est de 2 % au comptant, et 0, 10 0/0 par

abonnement), la taxe d'abonnement au droit de transmission, (de 0,50 %) et l'impôt sur les opérations de Bourse (en général de 0,03 %). De même, les *polices d'assurances* supportent à la fois l'abonnement au Timbre et l'abonnement au droit d'Enregistrement (1). Les *effets de commerce et reconnaissances de dettes* sous-seings privés, acquittent, dès leur création, le droit de Timbre proportionnel (0,05 % ou 0,10 o/o suivant que l'échéance est de moins ou de plus de 6 mois), et sont soumis en cas d'enregistrement à un nouveau droit proportionnel (0,625 % ou 1,25 % suivant qu'il s'agit d'effets négociables ou non négociables). Les actes *d'avances sur titres* (autres que les fonds d'Etat français et les valeurs émises par le Trésor français) acquittent, dans les mêmes conditions, un droit de Timbre de 0,25 o/o, et éventuellement un droit d'enregistrement de 1 o/o.

II. CRITIQUE DE CE CUMUL

Cette superposition des droits de Timbre et d'Enregistrement suscite de nos jours de vives critiques. M. Wahl la considère comme « l'une des plus grandes injustices du droit fiscal » (2); et M. Jèze écrit que « le cumul

(1) Les assurances contre l'incendie supportent même, en outre, deux taxes additionnelles établies en vue de subventionner les compagnies de sapeurs-pompiers et calculées sur les mêmes bases que l'abonnement au Timbre. (*Loi*, 13 avril 1898, art. 17 et 30 janvier 1907, art. 5.)

(2) WAHL, *op. cit.* I, p. 21, n° 19.

de l'Enregistrement et du Timbre est une complication, qui aboutit à des injustices » (1).

Les reproches qu'on peut lui adresser sont de quatre sortes :

1° *Le cumul constitue tout d'abord une double imposition* ; or, c'est un principe de la législation financière que les doubles impositions doivent être évitées, comme étant contraires à l'idée de justice et d'égalité devant l'impôt (2). Cette règle, qui reçoit de nombreuses applications en droit international, ainsi que dans les pays à constitution fédérale, s'impose encore plus strictement dans l'intérieur d'un pays à constitution unitaire, comme la France, car les superpositions y aboutissent à une injustice plus flagrante et plus sensible. Aussi les cas de cette nature sont aujourd'hui assez rares dans les États civilisés ; en France, la plupart de ceux qu'on relève proviennent précisément du cumul des droits de Timbre et d'Enregistrement. Et pourtant, l'Administration chargée de recouvrer ces deux impôts fait elle-même de fréquentes applications de la règle « non bis in idem », qui est la condamnation du principe même de notre législation bicipale.

2° *Inégalités dans l'application du cumul.* — L'injustice résultant de la superposition des deux taxes s'accroît d'ailleurs en pratique du fait que la double imposition ne

(1) JEZE, *op. cit.*, p. 950.

(2) JEZE, *op. cit.*, p. 761 et suivantes.

frappe pas également tous les actes : parfois en effet elle pèse plus lourdement sur les actes sous-seings privés ; d'autres fois ce sont au contraire les actes notariés qui sont le plus imposés. Ainsi, en ce qui concerne par exemple les actes d'obligation unilatéraux : s'ils sont rédigés sous-seings privés, ils doivent acquitter un droit de Timbre proportionnel ; s'ils sont passés devant notaire, ils ne supportent que le timbre de dimension ; en sorte qu'un acte de prêt pur et simple de 100.000 francs paiera, au titre du Timbre, un droit de 50 francs ou de 100 francs dans le premier cas, (selon que l'échéance sera inférieure ou supérieure à 6 mois), et un droit de 2 francs seulement dans le second cas, s'il est rédigé sur une feuille de papier timbré de petite dimension. On dit que, pour compenser cette inégalité, l'acte sous-seings privés n'est pas assujetti obligatoirement à l'enregistrement, tandis que l'acte notarié aura toujours à acquitter le droit d'Enregistrement de 1, 25 o/o dès sa rédaction. Mais cette différence de traitement ne fait que créer une nouvelle inégalité en sens contraire, puisque l'impôt sera plus lourd pour l'acte public, jusqu'au jour où les parties devront ou voudront faire enregistrer l'acte privé — auquel moment l'impôt redeviendra plus onéreux pour ce dernier.

L'inégalité est encore plus caractéristique en ce qui concerne les actes de libération. Tandis qu'un reçu entre particuliers ne supporte que le droit de Timbre gradué, dont le taux maximum est de 1 franc, le même acte rédigé par devant notaire devra payer le timbre de dimension,

au minimum de 2 francs, et le droit d'Enregistrement de 0 fr. 625 0/0.

Enfin, il en est de même pour les autres actes unilatéraux et les actes de commerce, qui ne supportent, au moment de leur rédaction, que le timbre de dimension s'ils sont rédigés sous-seings privés, tandis qu'ils acquittent en outre le droit d'Enregistrement s'ils sont notariés ou administratifs.

3° *Exagération du taux de l'impôt par suite du cumul.*

— La superposition des deux taxes présente en pratique un autre inconvénient grave : elle aboutit souvent à une exagération de l'impôt sur les transactions juridiques. Pour être moins manifeste qu'avant la Révolution, ce défaut n'en est pas moins réel. Le législateur, quand il procède à des augmentations d'impôts, oublie facilement en effet que le Timbre et l'Enregistrement se superposent, et les majore l'un et l'autre en même temps. On en est arrivé à percevoir sur les actes et mutations des droits souvent considérables, auxquels on reproche, parfois avec raison, de gêner la circulation des richesses, notamment des immeubles, d'inciter les contribuables à la fraude, de faire désertier de notre marché les capitaux mobiliers, d'empêcher les grosses sociétés de se constituer chez nous, etc. (1).

4° *Complication inutile du recouvrement.* — Enfin,

(1) Cf. J.-B. SAY. *Traité d'Economie politique*, 6^e édit., vol. I, p. 515. WAHL, *op. cit.* I, p. 26 et 27, n° 23.

comme le fait remarquer M. Jèze, le cumul des deux droits aboutit aussi à compliquer inutilement le recouvrement de l'impôt. Si, au lieu de percevoir celui-ci en deux fois, on le percevait en une seule, on éviterait en effet aux contribuables un double dérangement et aux agents de l'Administration un double travail, une double comptabilité; et le Trésor lui-même gagnerait à cette simplification, soit parce qu'elle permettrait de réduire les frais de recouvrement, soit parce que les agents pourraient consacrer plus de temps à la recherche de la fraude.

5° *Cas spécial du Timbre de dimension.* — On est souvent tenté d'exempter de tous ces reproches le timbre de dimension ordinaire. Ses tarifs peu élevés, ses caractères spéciaux qui le distinguent nettement des droits d'Enregistrement, inclinent à le faire bénéficier des circonstances atténuantes dans la condamnation générale du cumul des deux impôts.

Cette indulgence n'est pourtant pas méritée. Il importe, en effet, de ne pas se laisser égarer par le fait qu'il est établi sur des bases autres que les droits d'Enregistrement; cette différence n'empêche pas qu'il frappe les mêmes actes juridiques que ces derniers; et, ainsi que le remarque M. Wahl (1), la coexistence de ces deux impôts est aussi critiquable quand ils sont calculés sur des bases différentes, que quand ils sont calculés sur des bases identiques. Cette circonstance ne change rien à la

(1) WAHL, *op. cit.* I, p. 22, n° 19.

nature des droits, qui dans les deux cas est toujours la même.

Au surplus, le mode spécial d'assiette du Timbre de dimension est essentiellement injuste ; il est contraire au principe fondamental de justice fiscale, inscrit dans la Déclaration des droits de l'homme de 1789, en vertu duquel l'impôt doit être proportionnel aux facultés des contribuables. C'est, dit justement Fournier de Flaix (1), « un impôt à tant la surface » ; il en résulte que, bien loin d'être proportionné aux ressources des contribuables, il pèse au contraire plus lourdement sur les pauvres que sur les riches, puisqu'il est le même quelle que soit la valeur exprimée dans l'acte. Ainsi, un modeste employé retraité paiera, pour obtenir le certificat de vie exigé lors du paiement de sa pension, le même droit fixe de 2 francs que le riche rentier, qui voudra se faire établir un certificat de propriété pour un titre nominatif de 100.000 francs de rente ! On ne saurait imaginer un impôt plus « régressif », plus « progressif à rebours »... Aussi avons-nous vu, que plusieurs fois déjà on avait envisagé de lui substituer un droit proportionnel à l'importance des actes.

Enfin, il ne faut pas croire que, malgré ses tarifs modiques, il ne constitue jamais qu'une charge légère. En fait, il est au contraire très onéreux pour les actes notariés et les actes judiciaires. Sans doute les minutes par elles-mêmes ne sont guère plus frappées que les actes

(1) *Nouveau Dictionnaire d'Economie politique*, V° « Timbre ».

sous-seings privés; mais il en est tout autrement pour les expéditions. La loi prescrit, en effet, de les rédiger sur papier timbré à 3 francs, et oblige à en « grossoyer » l'écriture, en limitant le nombre des syllabes à insérer dans chaque ligne, et le nombre de lignes dans chaque page. D'autre part, les notaires et greffiers ayant leurs honoraires établis, pour la délivrance de ces expéditions, d'après le nombre des rôles, sont personnellement intéressés à en augmenter la longueur; et à cet effet ils multiplient dans leurs actes les clauses de style et autres mentions inutiles; cet abus, très réel, n'a d'ailleurs pas seulement pour conséquence d'accroître le coût des droits de timbre au détriment des parties; souvent aussi il est la cause de procès, soulevés par l'interprétation de ces clauses additionnelles. Et toutes ces conséquences sont d'autant plus regrettables que, dans un grand nombre de cas, les actes authentiques et les jugements ont été prescrits par la loi en vue de protéger les mineurs et les incapables.

Pour toutes ces raisons, le timbre de dimension nous paraît plus défectueux encore que les autres droits de Timbre; et sa suppression, ou plutôt sa fusion avec les droits d'Enregistrement, s'impose également.

III. ARGUMENTS INVOQUÉS EN FAVEUR DU CUMUL

Il semblerait, d'après ce que nous venons d'exposer, que la réalisation du fusionnement intégral des droits de Timbre et d'Enregistrement ne devrait pas soulever de résistances. En réalité, la réforme se heurte au contraire à une telle opposition, qu'elle n'a pu être, jusqu'à ce jour, qu'à peine ébauchée. Les obstacles, qui en retardent le développement, peuvent se ramener à trois :

1^o Le premier se fonde sur *l'ancienneté de notre législation*. Il y a si longtemps qu'elle existe, dit-on, qu'elle s'est vraiment incorporée dans les habitudes des contribuables. Le fait est indéniable ; un exemple frappant en a été donné par l'application de la loi du 22 avril 1905, qui a supprimé l'obligation de rédiger les ventes d'immeubles sur papier timbré ; longtemps après cette réforme, les paysans ont continué à employer ce papier, malgré l'exemption, tant l'habitude étant ancrée dans les mœurs. Cependant, cet argument ne paraît pas suffisant ; nous avons montré, dans notre Introduction, ce qu'il fallait en penser : le respect des institutions anciennes ne doit pas devenir un culte farouche et irraisonné ; l'évolution modifie toutes choses. Or, précisément, le droit fiscal a évolué, et l'impôt sur les actes aussi ; et nous venons de voir qu'au regard des principes nouveaux de la science financière, le cumul du Timbre et de l'Enregistrement est

devenu aujourd'hui, non seulement un anachronisme et une anomalie, mais aussi une injustice.

2° Le second argument en faveur de la législation actuelle se borne à invoquer les *nécessités budgétaires*, en montrant que le Trésor subira un préjudice considérable si l'on supprime l'une des deux taxes chaque fois qu'elles se cumulent. Cet argument-là prend une valeur particulière dans l'état actuel de nos finances, où les recettes normales n'arrivent plus à couvrir les dépenses ordinaires. Mais en réalité ce n'est pas à la réforme que nous étudions que la critique s'adresse; ce qu'elle vise, c'est uniquement l'exagération actuelle des tarifs; car il est bien évident que, si les droits de Timbre et d'Enregistrement ne constituaient pas, par leur superposition, un impôt excessif, leur fusion pourrait s'opérer en additionnant simplement les tarifs des deux taxes, et par conséquent sans grever le rendement global.

3° C'est la même réponse qu'il convient d'adresser au troisième argument qu'on oppose à la réforme : on fait valoir que notre législation binaire présente l'avantage pratique *d'échelonner sur deux termes le paiement de l'impôt*, rendant ainsi le recouvrement plus facile et la charge moins sensible aux contribuables. Mais point serait besoin de masquer le poids réel de l'impôt par ce procédé, si les tarifs cumulés des deux droits constituaient une charge raisonnable. Au surplus, si cette dualité du Timbre et de l'Enregistrement représente un avantage aux yeux de ceux qui considèrent aujourd'hui

encore que la perfection d'un impôt consiste à « plumer l'oie sans la faire crier », nous pensons, quant à nous, que dans notre fiscalité moderne, scientifique, ce point-de-vue doit être relégué au dernier plan, et que la principale préoccupation du législateur doit être de chercher sans cesse à se rapprocher le plus près possible de la justice idéale.

IV. REALISATION DE LA FUSION A L'ETRANGER ET DANS NOS COLONIES. — TENDANCES EN FRANCE

En résumé, nous pensons qu'aucun argument ne justifie, en théorie pas plus qu'en pratique, la superposition des droits de Timbre et d'Enregistrement. C'est d'ailleurs l'opinion des principaux auteurs modernes de législation fiscale, notamment de MM. Wahl, Naquet, Jèze, et Salefranque (1), qui tous proposent de réunir les deux taxes en un impôt unique — leur avis ne différant que sur le choix du meilleur mode de perception.

C'est aussi l'exemple qui nous est offert par plusieurs pays étrangers, où fonctionne un impôt unique sur les

(1) WAHL, *op. cit.* I, p. 21 et suivantes et *Revue de Droit public*, 1894, T. 1, p. 175 et suivantes.

NAQUET, *Traité des Droits de Timbre*, *passim*.

JÈZE, *op. cit.*, p. 763 et 950.

SALEFRANQUE, *Dictionnaire des Finances*. V° « Timbre ».

actes ; notamment l'Angleterre, l'Empire et les Etats allemands, le Danemarck, la Suisse, la Russie, etc.

Fait plus surprenant encore, on peut invoquer, à l'appui de notre thèse, l'exemple de plusieurs de nos propres colonies, qui, après avoir eu généralement les deux impôts du Timbre et de l'Enregistrement comme la Métropole, les ont fusionnés sous notre propre Administration. Telles sont les colonies de Madagascar, du Congo, et des Territoires de l'A. O. F.

Enfin, dans notre pays même, si la réforme n'est pas encore totalement réalisée, elle a été en tous cas envisagée deux fois par le législateur : une première fois, par le Ministre Calonne, en 1786, ainsi que nous l'avons déjà indiqué ; et plus récemment, en 1893, par MM. Dupuy-Dutemps et Brisson, députés, qui déposèrent en ce sens une proposition de loi sur le bureau de la Chambre. La proposition fut renvoyée à la Commission, d'où elle ne sortit jamais ; mais le législateur s'est inspiré maintes fois de l'idée, et s'est avancé peu à peu dans cette voie, en effectuant, comme nous l'avons montré, plusieurs fusions partielles des deux droits. On peut donc considérer que la tendance en France est bien vers la réalisation intégrale de la réforme.

Il nous reste à étudier maintenant, sous quelle forme doit être opérée l'unification des deux impôts : faut-il adopter un droit de Timbre unique, ou un droit d'Enregistrement unique, ou bien combiner ces deux modes de

perception, appliquer tantôt l'un, tantôt l'autre, suivant la nature de la matière impossible? Cette question va faire l'objet de la deuxième partie de notre étude; et afin de la résoudre en toute connaissance de cause, nous allons examiner tout d'abord les avantages et inconvénients respectifs des deux formalités.

DEUXIÈME PARTIE

COMMENT FAUT-IL FUSIONNER LES DROITS DE TIMBRE ET D'ENREGISTREMENT ?

CHAPITRE PREMIER

La formalité de l'Enregistrement

Nous avons déjà montré que la formalité de l'Enregistrement constituait l'un des modes les plus anciens de percevoir l'impôt. Depuis l'invention du Timbre, elle a perdu dans la plupart des pays une grande partie de son champ d'application; mais en France, par contre, elle a conservé une place prépondérante, et sa prédominance sur le procédé du Timbre est même l'un des traits les plus caractéristiques de notre législation par rapport aux législations étrangères de l'impôt sur les actes.

Pour qu'on lui ait maintenu chez nous cette faveur, il faut bien qu'elle possède quelques mérites. Elle en présente, en effet, incontestablement de nombreux. Toutefois, avant d'en aborder l'examen, il convient de remarquer que certaines de ses conséquences juridiques,

actuelles ou passées, découlent non pas du procédé de perception, mais du mode d'assiette de l'impôt, ou même parfois tout simplement de la volonté du législateur, en sorte qu'elles pourraient être tout aussi bien attachées à la formalité du Timbre. Il en est ainsi notamment de l'influence considérable qu'a exercée l'Enregistrement, et qu'il exerce aujourd'hui encore, dans l'élaboration et le perfectionnement de notre droit civil. En exposant, dans notre Introduction, toute la portée de cet avantage, nous avons montré qu'il avait sa source dans ce fait que les tarifs des droits d'Enregistrement varient d'après la nature juridique des actes ; or, nous avons vu également qu'au cours de l'évolution cette base de perception était devenue aussi celle du plus grand nombre des droits de Timbre. Il en est de même en ce qui concerne la nullité juridique de certains actes en contravention aux lois de l'Enregistrement ; il ne s'agit là que d'une sanction légale au paiement des droits, un mode de répression de la fraude ; et d'ailleurs, sous l'Ancien Régime, le même effet était attaché au défaut de paiement du droit de Timbre.

Ce point précisé, nous allons exposer maintenant les avantages et inconvénients, qui découlent uniquement de la formalité elle-même de l'Enregistrement ; nous examinerons ensuite s'il n'est pas possible d'apporter certains perfectionnements au procédé.

1^{re} SECTION : AVANTAGES DE L'ENREGISTREMENT

1° DATE CERTAINE

L'avantage le plus ancien, comme aussi le plus caractéristique de l'Enregistrement, et qui, pendant longtemps a valu à cette formalité d'être considérée comme une fonction de magistrature, c'est de conférer date certaine aux actes sous-seings privés. Cette conséquence juridique s'explique et se justifie par les précautions minutieuses dont on a entouré l'accomplissement de la formalité : interdiction aux receveurs de différer l'enregistrement des actes quand les droits exigibles leur sont versés ; obligation de mentionner sur chaque acte, avec la quittance des droits, la date de l'enregistrement, le folio et la case du registre ; interdiction d'enregistrer les actes présentés après l'heure de clôture du bureau, ainsi qu'un dimanche ou un jour férié ; obligation d'arrêter les registres de recettes en toutes lettres à la fin de chaque journée ; interdiction d'opérer sur ces registres aucun grattage, ni surcharge, et d'y laisser aucune page ou aucune case en blanc, etc. (1). Grâce à ces prescriptions sévères, il est à peu près impossible d'intercaler l'enregis-

(1) *Traité Alphabétique*. V° « Acte », nos 9 et 10. — V° « Bureau d'Enregistrement », n° 2. — V° « Enregistrement », nos 24 et suivants.

trement d'un acte à une date antérieure à celle où il est requis, ou de l'effectuer au contraire à une date postérieure.

L'avantage a paru aux rédacteurs du Code Civil présenter des garanties suffisantes pour qu'il soit consacré juridiquement ; ils l'ont en conséquence inscrit dans l'article 1328, parmi les trois circonstances susceptibles de donner date certaine aux actes sous-seings privés. Mais les raisons mêmes, qui justifient cet effet juridique de l'enregistrement, en limitent la portée ; on s'imagine parfois que c'est la date même de l'acte qui devient certaine ; il n'en est rien : la date certaine, c'est celle de la formalité ; en sorte que l'avantage procuré aux parties est simplement de prouver que leur acte est antérieur à cette formalité.

L'opinion publique, mal informée, s'exagère encore sur d'autres points la valeur de cette garantie. Ainsi, en matière de vente immobilière sous-seings privés, les acquéreurs croient assez fréquemment qu'en faisant enregistrer aussitôt leur titre d'acquisition, ils sont garantis contre l'éventualité de la vente ultérieure du même immeuble par leur vendeur à un second acheteur ; et, se reposant sur cette conviction, ils omettent de faire transcrire l'acte au bureau des hypothèques. Or, c'est cette dernière formalité seule qui rend la mutation opposable aux tiers ; en sorte que, si un vendeur de mauvaise foi vend successivement un immeuble à plusieurs acheteurs, c'est la première vente transcrite qui annule toutes les

autres, quel que soit l'ordre dans lequel elles ont été enregistrées.

De même, en ce qui concerne les testaments olographes, les héritiers s'imaginent volontiers qu'en faisant enregistrer, tout de suite après le décès du cujus, un testament en leur faveur, ils assurent à ce document la priorité sur tous ceux qui pourraient être découverts ultérieurement. En réalité, l'enregistrement ne présente dans l'espèce aucune utilité juridique ; c'est le décès seul qui donne date certaine, et s'il est découvert plusieurs testaments contradictoires rédigés à des dates différentes, c'est le dernier en date qui est valable.

Enfin, il faut noter aussi qu'en ce qui concerne les actes authentiques, l'avantage pouvant résulter de l'enregistrement est au point de vue juridique presque insignifiant, ces actes ayant date certaine par eux-mêmes, en vertu de l'art. 1319 du Code civil. L'enregistrement peut tout au plus empêcher qu'ils soient, après coup, datés d'une date postérieure à celle de la formalité, car cette falsification créerait une impossibilité matérielle, devant laquelle les juges n'hésiteraient pas à reconnaître la mauvaise foi de l'officier ministériel. Mais on fait erreur quand on dit que l'enregistrement empêche aussi d'antidater les actes authentiques. Ces actes font preuve en effet jusqu'à inscription de faux, tandis que l'enregistrement n'a pas cette valeur, les receveurs n'étant pas des officiers publics ; par suite, en cas de divergences, c'est l'énonciation de l'acte qui ferait foi, et notamment sa date,

quelles que soient les indications contraires portées dans l'analyse du receveur (1). L'anti-date aurait simplement pour conséquence de donner ouverture à une pénalité fiscale contre l'officier ministériel, si l'écart qui en résultait entre la fausse date de l'acte et la date de l'enregistrement dépassait le délai normal de la formalité — et si la contravention n'était pas elle-même couverte par la prescription biennale. Il en était tout autrement sous l'Ancien Régime, avec la formalité du Contrôle; le défaut d'enregistrement dans le délai entraînait en effet la nullité juridique de l'acte et aucune prescription ne pouvait éteindre cette sanction. C'est pourquoi l'ordonnance de 1581 pouvait alléguer comme justification des droits de contrôle que l'institution préviendrait « les fraudes, faussetés, suppositions et anti-dates ». De nos jours, nous avons vu que cette sanction n'existe plus que dans quelques cas exceptionnels (exploits et procès-verbaux); mais il est juste de reconnaître que dans ces cas-là, la mesure, complétée par l'obligation de faire enregistrer les actes dans le très court délai de quatre jours, empêche efficacement les anti-dates qui dépasseraient ce laps de temps.

Notons aussi que pour les autres actes authentiques, tout en se fiant à l'honorabilité des officiers ministériels,

(1) WAHL, *op. cit.* I, p. 85-86, n° 77. — Cette impuissance de l'enregistrement n'est pas purement théorique; la pratique en fournit parfois des exemples : ainsi, il arrive que des juges, ayant commis dans la rédaction de leurs jugements une erreur, dont ils s'aperçoivent ensuite, rectifient ces jugements après qu'ils ont été enregistrés, au risque de vicier la perception. (Note de l'auteur.)

la loi a créé un sérieux obstacle aux falsifications en astreignant ces officiers à inscrire jour par jour tous leurs actes sur un « répertoire » soumis au contrôle des agents de l'enregistrement.

2° SURVEILLANCE DE LA REGULARITE DES ACTES.

La surveillance de l'Administration, vis-à-vis des *actes authentiques*, ne porte pas d'ailleurs uniquement sur leur date ; elle est beaucoup plus générale. Sans doute elle n'a pas sa source dans la formalité elle-même ; ce sont des textes spéciaux qui l'ont instituée ; mais cette formalité est à la fois l'occasion et un moyen efficace de l'exercer. Il est donc juste d'en faire état, dans une certaine mesure, parmi les avantages de l'enregistrement.

La mission de contrôle de l'Administration vise la régularité purement matérielle des actes, et n'a pour but que d'empêcher les manœuvres frauduleuses, préjudiciables aux parties ou au Trésor. En vue de mettre obstacle à ces abus, de nombreuses prescriptions ont été édictées concernant la rédaction des actes ; les receveurs doivent s'assurer qu'elles ont été observées. Ainsi, en ce qui concerne les actes notariés, ils doivent rechercher notamment s'ils ne contiennent pas de grattages ou surcharges, interlignes ou additions, blancs, lacunes ou intervalles ; si les renvois et ratures sont régulièrement approuvés par le notaire et toutes les parties ; et si leur nombre est régulièrement constaté en fin de l'acte ; si tous les rôles sont

bien cotés et paraphés ; si le notaire a agi dans le ressort de son étude, s'il n'est pas parent ou allié à un degré prohibé de l'une ou l'autre des parties ; s'il s'est fait assister du notaire en second ou de témoins dans les cas prévus par la loi ; s'il a donné lecture de l'acte aux parties, etc., etc. Au cas où quelque infraction à ces prescriptions aurait été commise, le receveur devrait inviter l'officier ministériel à la réparer ; si ce dernier s'y refusait ou si l'irrégularité n'était plus réparable, l'agent de l'Administration devrait en dresser un procès-verbal, qu'il transmettrait au Parquet, seul chargé d'exercer les poursuites.

D'autre part, pour faciliter la surveillance, on a prescrit aux officiers publics de tenir, comme nous l'avons déjà dit, un répertoire journalier de tous leurs actes, qui est soumis à la vérification des receveurs, et on les a astreints à faire enregistrer ces actes dans un délai relativement très court : 20 jours pour les greffiers et fonctionnaires, 10 ou 15 jours pour les notaires suivant qu'ils sont ou non à la résidence du receveur, et 4 jours seulement pour les huissiers, tandis que le délai est de 3 mois pour les actes s. s. p. Enfin, pour plus de garantie encore, on impose aux receveurs l'obligation de parapher eux aussi les rôles, et d'en indiquer le nombre dans l'enregistrement, en même temps que celui des renvois et mots nuls.

En ce qui concerne les *actes sous-seings privés*, aucune mission analogue n'est attribuée à l'Administration ; l'appréciation de leur régularité, tant matérielle que juridique, échappe à son contrôle. Les agents préposés à la

perception sont bien obligés, pour liquider l'impôt, de déterminer d'abord la nature juridique des actes, mais leur rôle en l'espèce est purement fiscal. Certains auteurs ont soutenu que l'Administration devait, dans cet examen, tenir compte de la validité des actes et qu'un acte nul ne pouvait donner ouverture au droit proportionnel (1). Si cette conception avait prévalu, elle aurait imposé aux receveurs la même tâche qu'aux juges civils, sans leur donner les mêmes moyens de s'éclairer. Aussi, la jurisprudence, comme la doctrine, sont aujourd'hui d'accord pour repousser entièrement cette théorie, et reconnaître que le fisc n'a en aucune façon à se préoccuper de la validité des actes ; que ceux-ci soient nuls de plein droit, ou simplement annulables, que la nullité soit apparente ou non, l'impôt est exigible comme si l'acte était valable (2). En fait, néanmoins, il arrive fréquemment, lorsque des actes sous-seings privés atteints d'une nullité apparente sont présentés à l'enregistrement, que les receveurs signalent aux parties l'irrégularité,

(1) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, *op. cit.*, nos 232 et suivants.

Dalloz, « Répertoire ». V° « Enregistrement », nos 209 et suivants.

(2) *Traité Alphabétique*. V° « Nullité », nos 14 à 22. — *Dictionnaire des Rédacteurs*, eod. V°, n° 16. — GARNIER, eod. V°, nos 19 et suivants. — DEMANTE, *op. cit.*, n° 50. — NAQUET, *Traité d'Enregistrement*, nos 88 et suivants. — WAHL, *op. cit.*, T. I, nos 177 et suivants.

Cassation Chambre civile, 15 février 1854; *Instruction générale*, n° 2105, § 7. — Dalloz, 54.1.51. — Sirey, 54.1.272.

Cassation Requêtes, 27 décembre 1876 et 7 décembre 1886. — Dalloz, 77.1.363 et 87.1.339. — Sirey, 87.1.433. — *Instruction générale*, n° 2735, § 6.

Sauvanet 9

afin de leur permettre de la réparer ; mais ils n'agissent en la circonstance qu'à titre officieux et bénévole.

3° RENSEIGNEMENTS AUX PARTICULIERS.

Il en est tout autrement en ce qui concerne d'autres renseignements, d'une nature différente, qu'ils sont tenus officiellement de fournir au public, plus fréquemment encore, et qui constituent pour celui-ci l'un des avantages les plus importants qu'il retire de l'enregistrement. Ces renseignements visent à la fois l'existence et la teneur des actes et mutations enregistrés. Un particulier peut avoir égaré son titre, il en retrouvera les dispositions essentielles sur le registre où l'acte a été formalisé. Il peut désirer connaître l'origine de propriété d'un immeuble qu'il possède ; on lui indiquera tous les propriétaires antérieurs, la date de chaque transmission, le nom des notaires qui ont dressé les actes, les clauses principales de ces actes. Les déclarations de successions lui permettront d'effectuer d'utiles recherches généalogiques, de découvrir les héritiers d'une succession vacante, ou le domicile d'un parent éloigné, de connaître la composition de l'actif héréditaire. L'Administration est même susceptible de lui indiquer tous les actes importants qui ont constitué et modifié le patrimoine d'une personne, les reprises et récompenses entre deux époux, etc., etc.

Les transactions les plus importantes, parmi celles auxquelles la formalité vient à être donnée, sont en effet

répertoriées et classées méthodiquement. Jusqu'en 1866, l'Administration tenait dans ce but diverses tables alphabétiques, qui variaient suivant la nature des actes. Elle leur a substitué à cette date un « *Répertoire Général* » unique, qui « réunit en un seul contexte, sous le nom de chaque contribuable, les divers actes de la vie civile concernant sa personne et ses biens ». (Instruction générale n° 2320.) L'institution comprend, d'une part des volumes, sur lesquels sont tenus les comptes de chaque individu, avec les annotations nécessaires pour retrouver l'enregistrement de tous les actes mentionnés ; et d'autre part des bulletins mobiles, établis au nom de chaque titulaire d'un compte, donnant le numéro de ce compte, et classés par ordre alphabétique. Le mécanisme est complété par une seconde institution : celle des *Renvois*, qui astreint tous les receveurs à adresser, soit au bureau de la situation des immeubles, soit à celui du domicile des parties, suivant les cas, la copie de tous les enregistrements importants qu'ils effectuent concernant des biens ou des personnes situés ou domiciliés hors du ressort de leur bureau. Grâce à ce procédé, tous les actes passés en France, par une même personne ou pour un même immeuble, sont centralisés dans un seul bureau, où le compte ouvert est, par suite, continuellement à jour et complet. On conçoit dès lors quels services considérables peut rendre un pareil organisme.

Mais il ne faudrait pas croire que l'Administration le met entièrement à la disposition du public. De nom-

breuses restrictions, au contraire, sont apportées à cet égard. Tout d'abord, la délivrance des renseignements n'est pas accordée à quiconque en fait la demande; ne sont applicables, en effet, aux documents de l'Enregistrement ni l'article 37 du décret-loi du 7 messidor an II, qui permet à tout citoyen d'obtenir communication dans tous les dépôts des pièces qu'ils renferment, ni l'article 853 du Code de procédure civile, qui prescrit aux greffiers et dépositaires de registres publics d'en délivrer expédition, copie ou extrait à tous requérants. Il a été jugé que le premier de ces textes ne vise que les dépôts d'archives et que le second ne s'applique qu'aux registres et documents dont un intérêt général commande la publicité (jugements, actes de l'état civil, registres hypothécaires); en sorte que ni l'un ni l'autre ne peuvent être invoqués pour prétendre que les registres de toutes les administrations publiques sont à la disposition de tout citoyen (1). En conséquence, pour ce qui est des documents de l'Enregistrement, la communication aux particuliers est uniquement régie par l'article 58 de la loi de frimaire, qui la limite aux seules parties contractantes ou à leurs ayants-cause, et à toute personne justifiant d'une autorisation du juge de paix.

D'autre part, ce texte a toujours été interprété par l'Administration comme n'autorisant que la communication des seuls registres de formalité, à l'exclusion de

(1) Cassation Requêtes, 23 octobre 1899. — *Traité Alphabétique*. V. « Communication », n° 152.

tous les documents d'ordre intérieur, tels que le répertoire, les tables et dossiers des baux, dossiers des sociétés, etc. (1). Enfin, toujours en l'interprétant dans le même esprit restrictif, l'Administration interdit à ses agents de laisser les parties prendre directement connaissance des enregistrements qui les intéressent au vu des registres mêmes; la communication ne peut s'effectuer qu'au moyen de la remise d'un extrait du registre, établi sur papier timbré, et donnant lieu à la perception, en dehors de ce droit de timbre, d'un salaire déterminé attribué au receveur personnellement (art. 58 précité).

Même ainsi restreinte, l'utilité des documents de l'Enregistrement reste encore très importante pour le public. Mais on s'illusionne souvent sur la *valeur juridique* de ces renseignements; il semblerait, en effet, à première vue, qu'on puisse appliquer aux énonciations de l'Enregistrement les dispositions de l'article 1336 du Code civil, d'après lequel « la transcription d'un acte sur un registre public » sert, sous certaines conditions, de commencement de preuve par écrit. Il n'en est rien, car l'Enregistrement n'est pas une « transcription », mais un simple extrait, une analyse, qui est uniquement l'œuvre du receveur. Même avant 1875, quand la formalité comportait, pour les actes sous-seings privés, la copie textuelle de ces actes, cette copie n'avait pas davantage de valeur, car aucun texte légal n'avait édicté ou sanctionné ce procédé

(1) Décision min. des Finances, 16 décembre 1884. — *Instruction*, n° 2720, 163.

d'enregistrement, que l'Administration seule avait prescrit à ses agents (Circ. Régie 19 vendém. an VI, n° 1109).

Dans ces conditions, l'Enregistrement ne peut avoir comme force probante que celle qui résulte des principes généraux du Droit; et, à cet égard, il est même, en général, dans une position très précaire : d'une part, en effet, il est effectué en dehors de toute intervention des parties et ne peut, par conséquent, leur être opposé; d'autre part, les receveurs n'étant pas des officiers publics, aucune authenticité ne lui est attachée. Il peut donc tout au plus servir aux juges de présomption de fait (1).

Exceptionnellement, sa force probante est plus étendue, lorsqu'il comporte une déclaration rédigée et signée par les parties; cette déclaration fait alors foi contre le signataire, et peut servir, par suite, de commencement de preuve par écrit, dans le sens de l'article 1347 C. c. (Cassat. req., 18 janvier 1904) (2).

Enfin, depuis la loi du 29 juin 1918, art. 14, qui astreint les particuliers à déposer un double des actes sous-seings privés synallagmatiques, la formalité comporte un avantage juridique plus important encore : l'Administration interdit bien à ses agents de délivrer aucune copie ou aucun extrait de ces doubles; mais, par

(1) AUBRY et RAU, 4^e édit., VIII, § 760. Cassat., 28 décembre 1858. Sirey, 59.1.909. *Traité Alfabétique*. V° « Enregistrement », n° 30.

(2) Cf. WAHL, *op. cit.* I, p. 88, n° 80.

contre, il a été reconnu que l'autorité judiciaire pouvait exiger la communication de l'exemplaire lui-même (1).

4. RENSEIGNEMENTS AU FTSC ET AUTRES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

Les particuliers ne sont pas les seuls à profiter des avantages de l'Enregistrement; les Administrations publiques les plus diverses en bénéficient également : aux agents des Contributions Indirectes et des Douanes, l'Enregistrement fournit d'utiles renseignements sur la solvabilité de leurs assujettis, et des cautions; de même, aux contrôleurs de l'Assistance aux vieillards, relativement à la situation de fortune des assistés et des personnes tenues avec eux de la dette alimentaire; aux Préfets, il signale les libéralités au profit des communes, départements et établissements publics; aux agents de l'Administration des Forêts ou de la Guerre, chargés de rechercher la valeur vénale de terrains ou immeubles que l'Etat se propose d'acquérir, ainsi qu'aux agents du département des Travaux publics chargés d'évaluer les indemnités dues en cas d'expropriation pour cause d'utilité publique, il doit prêter toute sa documentation, etc., etc. (2).

Mais c'est surtout dans l'assiette des impôts et dans

(1) *Instruction*, 3755, § 6.

Cf. « Réponse écrite du Ministre des Finances. » *J. Off.*, 31 mai 1922. *Chambre, Débats*, p. 1630 et 1631. *Revue de l'Enregistrement*, n° 7635, I.

(2) Voir *Traité Alphabétique*, V° « Communication », n° 161.

la recherche de la fraude que son utilité est considérable. A ce point de vue, il rend à nos deux Administrations fiscales les plus importantes : celle de l'Enregistrement elle-même et celle des Contributions Directes, des services incomparables et tellement essentiels que, privé de ce secours, le recouvrement de nos impôts les plus productifs serait en péril. Notons, d'ailleurs, tout de suite qu'en cette matière purement fiscale, la *valeur probante* de l'enregistrement est autrement plus forte qu'en droit civil. Il est admis, en effet, que les registres de formalité font pleine foi des énonciations qu'ils contiennent, lorsqu'ils sont invoqués par l'Administration dans l'exercice de ses fonctions. Certains auteurs (MM. Championnière et Dalloz) ont bien critiqué cette conception et prétendu qu'en cette matière, comme dans les contestations entre particuliers, les énonciations de l'enregistrement ne peuvent servir que de simples présomptions; notamment lorsque la Régie réclame un supplément de droit sur un acte sous-seings privés enregistré, elle serait tenue, d'après eux, de prouver d'abord que la clause incriminée, qui a été portée dans l'enregistrement, existe effectivement dans l'acte. Mais cette théorie est généralement rejetée de nos jours, en doctrine comme en jurisprudence, où l'on estime plutôt que les faits attestés par le receveur dans la formalité font foi pour l'Administration jusqu'à preuve contraire (1).

Sur cette base, les avantages tirés de l'enregistrement

(1) *Traité Alphabétique*. V° « Enregistrement », n° 30 et citations.

servent à deux fins. En ce qui concerne les *droits d'Enregistrement* eux-mêmes, la formalité permet, en premier lieu, aux agents de contrôle de s'assurer après coup que l'impôt a été exactement perçu par les receveurs, et le cas échéant d'en opérer le redressement, soit en réclamant les droits omis, soit en faisant restituer les droits indûments payés. Cette vérification, que la difficulté et la complexité des règles de perception rendent indispensable, et qui, en fait, procure chaque année au Trésor des suppléments de droits très importants, serait extrêmement longue si elle devait s'effectuer au vu des actes eux-mêmes, et serait tout à fait impossible pour les actes s.-s. p., que les inspecteurs ne pourraient même pas se faire représenter. En second lieu, cette documentation, fournie par la formalité, classée et conservée par l'Administration, permet aux divers agents de perception et de contrôle de déceler un nombre considérable de fraudes : mutations secrètes de propriété ou de jouissance d'immeubles ou de fonds de commerce, insuffisances d'évaluations mobilières ou immobilières, dissimulations de prix de ventes, successions non déclarées, omissions de biens dans les déclarations de successions, fausses qualifications données aux actes par les parties en vue d'atténuer le tarif des droits applicables, réalisations de conditions suspensives auxquelles est subordonnée l'exigibilité de l'impôt, etc., etc. Des sommes énormes sont recouvrées à ce titre, grâce aux « découvertes » des agents.

Le profit n'est pas moindre pour l'Administration des

Contributions Directes. C'est dans les documents de l'Enregistrement que cette Administration puise à la fois et ses principaux éléments de taxation d'office et ses moyens les plus efficaces de contrôler les déclarations des contribuables. Il en est ainsi notamment pour l'impôt foncier, la cote personnelle-mobilière, la patente, la redevance des mines, la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, enfin et surtout les impôts cédulaires et l'impôt général sur les revenus. Ces dernières impositions, devenues le fondement de notre système d'impôts directs, sont si étroitement tributaires de l'Enregistrement qu'on est amené aujourd'hui à envisager sérieusement, à cause d'elles, la fusion des deux services.

L'utilité de l'Enregistrement à cet égard est d'autant plus grande qu'en France, la fraude fiscale constitue véritablement un vice national, ancré dans nos mœurs, une gangrène sociale, qui ne fait que se développer à mesure que le taux des impôts devient plus élevé. Le législateur a beau édicter des sanctions de plus en plus rigoureuses, la fraude continue à s'exercer, en s'efforçant elle aussi de perfectionner ses procédés; et ce danger s'accroît encore du fait qu'on tend de plus en plus à substituer aux impôts basés sur les signes extérieurs, des impôts établis sur les facultés réelles et basés sur la déclaration des assujettis. Des officines privées, ayant pour objet de faciliter aux contribuables la rédaction de leurs actes et de leurs déclarations d'impôts, conseillent ouvertement la fraude à leurs clients; et certains publicistes, au lieu de

s'élever contre ces procédés déshonnêtes, les excusent ou même les prônent (1). Il faudrait, au contraire, montrer que la fraude fiscale est un vol, non pas seulement envers l'Etat, le Trésor, — entités que la majorité du public conçoit mal, — mais aussi envers ses propres concitoyens, puisqu'en fin de compte ce sont les contribuables plus honnêtes qui payent à la place des fraudeurs. On devrait faire ressortir également que l'acte du fraudeur est indigne d'un citoyen, qu'il constitue un acte d'anarchisme, puisqu'il s'inspire uniquement de l'intérêt personnel, et qu'il nie à la fois et les lois et le devoir social. En attendant que la mentalité du contribuable ait pu être redressée, les mesures préventives et répressives doivent être combinées pour remédier à ce mal; et, à cet égard, par la documentation étendue qu'il est susceptible de donner sur les fortunes privées, l'Enregistrement offre l'aide la plus précieuse au fisc. Dans notre système actuel d'impôts, on peut dire qu'il constitue vraiment la clef de voûte de tout l'édifice fiscal.

2^e SECTION

INCONVÉNIENTS DE L'ENREGISTREMENT

Nous venons de voir les principaux avantages de la formalité; ils sont considérables et intéressent à la fois

(1) C'est à regret que nous devons citer, parmi ces apologistes de la fraude, M. P. LEROY-BEAULIEU. Le distingué économiste écrit, en effet, à propos du taux élevé des droits de succession : « Ce ne sont pas là

les parties, le Trésor et la nation tout entière. Malheureusement, ce procédé de perception présente, en contrepartie, des inconvénients indéniables, surtout quand on le compare au procédé moderne du Timbre.

I. LENTEUR DE LA FORMALITÉ

Le plus important est la lenteur de la formalité. L'enregistrement exige, en effet, un long travail : après avoir lu et étudié les clauses de l'acte, le Receveur doit en rédiger une analyse; cette analyse comporte fréquemment un grand nombre d'énonciations indispensables, les unes pour identifier les parties et l'objet de la convention, d'autres pour préciser la nature juridique, justifier la perception et en permettre ultérieurement le contrôle; d'autres enfin pour garder la trace de clauses intéressant le fisc. Parfois, pour certains actes tels que les partages, liquidations, donations d'ascendants, contrats de mariages, inventaires, levées de scellés, l'Enregistrement occupe plusieurs pages de grand registre. Et là cependant ne s'arrête pas la besogne du Receveur : une fois cette opération effectuée, et l'impôt liquidé, il doit encore inscrire sur l'acte une mention, indiquant en toutes lettres la date de l'enregistrement et le montant des droits perçus, et portant en outre le numéro du folio et de la case

des impôts, ce sont des confiscations... Le contribuable lésé a, en stricte morale, le droit d'échapper, par la dissimulation, quand il en trouve le moyen, à ces spoliations. Il peut, en toute sécurité de conscience, dérober son actif à la vue et à la poursuite du fisc. » *Traité de la Science des Finances*, p. 648.

du registre, le détail des droits et la signature du préposé. Et lorsqu'il s'agit d'actes s.-s. p. synallagmatiques, cette mention doit être effectuée sur tous les exemplaires légaux. Enfin, une fois l'acte enregistré et rendu aux parties, de nombreuses écritures d'ordre intérieur restent encore à faire chaque fois qu'il s'agit d'actes à porter aux Tables ou au Répertoire général, ou à « renvoyer » à un autre bureau.

2. DÉRANGEMENT DU CONTRIBUABLE

L'enregistrement n'est pas seulement long et ennuyeux pour les préposés; il l'est aussi pour les contribuables, qui sont obligés de se transporter au bureau (ce qui, dans les campagnes, leur impose parfois un dérangement de plusieurs kilomètres) et qui sont astreints, en outre, une fois arrivés à ce bureau, à y faire un long stationnement, souvent même à revenir une seconde fois, soit parce que l'acte ne remplit pas toutes les prescriptions fiscales, soit parce que le receveur doit enregistrer auparavant un grand nombre d'actes déjà déposés.

3° SECTION :

PERFECTIONNEMENTS POSSIBLES

En vue de remédier à ces deux inconvénients de la formalité, plusieurs réformes ont été envisagées, et partiellement réalisées.

I. DÉPÔT D'UN DOUBLE DES ACTES

La proposition la plus ancienne visait à remplacer l'enregistrement proprement dit par le dépôt d'un double de tous les actes, la formalité étant alors réduite, comme en matière de déclarations de successions ou de locations verbales, à la simple délivrance d'une quittance. Cette réforme a été préconisée, dès 1873, par M. Garnier (1), à l'exemple de la Sardaigne où ce système fonctionnait déjà pour tous les actes des notaires et greffiers. La loi du 29 juin 1918, art. 14 en a fait une application, mais restreinte sous deux rapports : d'une part, elle n'astreint au dépôt d'un double que les actes sous-seings privés; d'autre part, elle ne supprime pas complètement la formalité de l'enregistrement, elle lui permet seulement d'être plus succincte.

Ces deux restrictions paraissent sérieusement justifiées. Le dépôt d'un double de tous les actes notariés, administratifs, judiciaires et extrajudiciaires aurait constitué une lourde charge pour les parties appelées à en payer le coût à l'officier public rédacteur; et aurait considérablement accru le volume des archives des bureaux. Au surplus, si cette obligation a été imposée aux actes s.-s. p., c'est aussi parce qu'ils échappaient ensuite au contrôle des inspecteurs, tandis que les actes publics, rédigés la plupart en minute, peuvent à tout moment être consultés

(1) GARNIER. *Droits d'Enregistrement; augmentation de 100 millions sans élévation des tarifs actuels ni création de nouvelles taxes* (1873).

par l'Administration. Quant au maintien d'un enregistrement succinct, pour les actes dont un double est déposé, il est indispensable si l'on veut que la formalité confère date certaine à ces actes, et il ne représente pas d'ailleurs, par rapport à la délivrance d'une quittance à souche, un très sensible surcroît de besogne. Mais il faut bien reconnaître qu'ainsi limitée, la réforme ne remédie guère à la lenteur de l'enregistrement.

2. ENVOI DES ACTES PAR LA POSTE

Une seconde réforme a été tentée récemment, en vue de diminuer, cette fois, le dérangement que la formalité impose aux contribuables. Comme corollaire à la suppression de certains bureaux de cantons, un décret du 15 décembre 1915 (Instruction générale, n° 3469), a édicté une série de mesures qui permettent aux particuliers de déposer leurs actes au bureau de poste de leur résidence, ou même entre les mains du facteur qui les dessert, et de les recevoir par la même voie, une fois la formalité de l'enregistrement accomplie. On espérait donner ainsi au public des campagnes de grandes facilités. Malheureusement, les faits n'ont pas rempli cette espérance et la réforme est restée à peu près lettre morte. Le principal obstacle est venu de la difficulté, non seulement pour le public, mais aussi pour les employés des Postes, de liquider exactement le montant des droits exigibles; il en résultait un interminable échange de correspondances entre le receveur de l'Enregistrement, le receveur des Postes et les

parties, soit pour faire verser les compléments de droits, soit pour faire compléter les actes eux-mêmes; en sorte qu'au lieu d'abrégé et de faciliter l'accomplissement de la formalité, on augmentait, au contraire, le travail de deux Administrations, sans aucun profit sensible pour le public.

* *

Ces deux expériences montrent qu'il est bien difficile de supprimer les inconvénients inhérents au procédé de l'enregistrement. Tout au plus, peut-on espérer en diminuer l'importance indirectement, soit en réorganisant l'Administration (concentration des bureaux dans les centres les plus importants, fusion avec le service des Contributions directes, réunion des diverses Administrations fiscales d'une même ville dans un même immeuble, etc.), soit en réorganisant la législation elle-même, notamment au moyen du fusionnement des deux impôts du Timbre et de l'Enregistrement.

CHAPITRE II

La formalité du Timbre

1^{re} SECTION : SES AVANTAGES

La faveur croissante, dont jouit le procédé du Timbre, surtout depuis la création des timbres mobiles, tient à ses avantages indéniables de rapidité, de simplicité et de commodité, par rapport à tous les autres modes de perception. Ces avantages paraissent particulièrement grands quand on les envisage des deux points de vue, d'où nous avons examiné les inconvénients de l'Enregistrement.

I. CÉLÉRITÉ DU PROCÉDÉ

On ne saurait, en effet, concevoir un procédé plus rapide pour recouvrer les impôts. L'achat d'un papier timbré, sur lequel les parties rédigent leur acte, ou l'apposition sur cet acte d'un timbre mobile, cette seule opération remplace tout le processus administratif habituel de la perception; elle supprime à la fois et la constatation du paiement dans la comptabilité du receveur, et la délivrance d'une quittance aux parties. La supériorité de ce procédé, déjà flagrante de ce fait sur les autres modes de

paiement, prend une importance particulière quand on le compare à l'Enregistrement, où ces deux opérations comptables sont l'une et l'autre plus longues et plus compliquées qu'ailleurs.

La simplification s'étend d'ailleurs aussi à la comptabilité intérieure que l'Administration exige périodiquement de ses agents. La totalisation des recettes effectuées par enregistrements ou simples quittances nécessite, en effet, un long travail de dépouillements et d'additions, qui comporte inévitablement des causes multiples d'erreurs (erreurs de tirés hors ligne, erreurs de reports, erreurs d'additions, etc.) et qui se prête, en outre, à des manœuvres frauduleuses souvent difficiles à déjouer. Avec le procédé du Timbre, ces inconvénients disparaissent; si l'on veut connaître le montant total des droits recouvrés pendant une période déterminée, il suffit de compter les timbres restant à la fin de cette période, d'en calculer la valeur et de la retrancher de celle des timbres qui existaient au début de la période envisagée. Si, en fait, aujourd'hui, la comptabilité du Timbre, si simple en théorie, est devenue, au contraire, extrêmement longue et délicate, cela tient non pas au procédé lui-même, mais, comme nous le verrons plus loin, à la diversité des figures.

2. RÉDUCTION DU DÉRANGEMENT IMPOSÉ AUX CONTRIBUABLES

En même temps qu'il simplifie l'opération du paiement de l'impôt, le Timbre en rend aussi l'accomplissement plus

facile aux assujettis, du moins chaque fois qu'elle s'effectue par l'emploi du papier timbré ou d'un timbre mobile apposé par les parties elles-mêmes. Dans ces deux cas, en effet, le public n'a plus à se transporter au bureau; les timbres et papiers sont mis à sa portée chez des distributeurs auxiliaires, et même certaines catégories, des plus courantes, sont débitées dans tous les bureaux de poste et tous les bureaux de tabacs. Chaque contribuable peut d'ailleurs se constituer chez lui un approvisionnement des timbres dont il a besoin, de façon à les avoir immédiatement sous la main, le cas échéant. Il ne semble pas possible d'imaginer de plus grandes facilités de paiement. C'est vraiment à cet égard le procédé idéal pour les parties, comme aussi d'ailleurs pour les Receveurs qui n'ont même plus à intervenir lors de chaque paiement.

Malheureusement, le Timbre, lui aussi, présente sur d'autres points des défauts.

2^e SECTION : SES INCONVÉNIENTS

I. APPPOSITION DU TIMBRE PAR LES PARTIES

Il importe de remarquer tout d'abord que le procédé du timbrage par les parties, le plus simple, le plus commode, rencontre en pratique de sérieux obstacles.

Il suppose, en premier lieu, que le public est capable de liquider lui-même exactement le montant de l'impôt. Or, il n'existe pas de législation plus complexe que celle de l'impôt sur les actes : la détermination du tarif appli-

cable nécessite déjà une connaissance approfondie du Droit Civil; la multiplicité des tarifs, les règles de perception plus ou moins arbitraires, achèvent de mettre l'application de cet impôt, dans un grand nombre de cas, hors de la portée de la plupart des contribuables. Sans doute, de nos jours, le législateur exige déjà des particuliers diverses déclarations fiscales, qui supposent de la part des intéressés une instruction juridique fort étendue (par exemple les déclarations de successions, les déclarations de bénéfices commerciaux et industriels, et celles de l'impôt général sur les revenus). Mais les faits montrent précisément que les contribuables sont le plus souvent incapables d'effectuer correctement ces déclarations, et qu'ils sont obligés d'avoir recours à des intermédiaires payants, qui sont d'ailleurs les plus redoutables conseillers de la fraude.

Cette dernière éventualité doit rendre particulièrement prudent en ce qui concerne l'impôt sur les actes sous-seings privés. La fraude est déjà considérable actuellement; ce serait souvent lui laisser le champ entièrement libre que de confier aux parties elles-mêmes le soin de constater le paiement des droits par l'apposition d'un timbre (1).

(1) Le danger serait particulièrement à craindre pour les actes synallagmatiques; on ne saurait exiger, en effet, que chaque exemplaire soit timbré au plein tarif; il faudra, ou bien créer des estampilles de contrôle, comme en matière de taxes sur les paiements et de connaissements — ce qui est une grosse complication — ou bien apposer les timbres sur un seul exemplaire, en faisant certifier sur les autres par les parties, que l'impôt est acquitté sur celui-là, comme actuellement pour les actes d'avances sur titres. Dans les deux cas, ce sera donner de nouvelles facilités à la fraude.

Qu'on ne croit pas qu'il suffirait pour l'empêcher d'édicter des sanctions sévères; la tentation d'échapper à l'impôt serait trop forte, et le moyen trop facile. L'Administration serait d'ailleurs souvent dans l'impossibilité de découvrir la fraude, car les actes s.-s. p. ne tombent que rarement entre ses mains; et lorsque cette circonstance se produirait, il serait encore loisible aux parties, dans bien des cas, de faire disparaître la fraude en apposant à ce moment les timbres exigés.

C'est de ce grave souci que s'inspirent les décisions administratives qui autorisent actuellement l'usage de ce procédé (1); elles en ont limité l'emploi à quelques actes seulement, où la fraude est moins à craindre, soit parce qu'il s'agit d'actes unilatéraux, destinés à ne pas rester entre les mains de leur signataire, et, par suite, difficiles à régulariser après coup (effets de commerce, quittances), soit parce que le contrôle de la perception est particulièrement facile (affiches apposées dans un lieu public, actes d'avances sur titres, cartes d'entrée dans les salles de jeux des casinos). Il ne semble pas que, dans l'état actuel de la législation, une grande extension du procédé soit désirable; tout au plus, pourrait-on l'appliquer au timbre de dimension, à cause de son taux modique et de la longue habitude qui est prise de l'acquitter. Mais il n'en serait pas de même au cas où l'on substituerait le Timbre à l'Enregistrement; tout en restant prudemment limité, ce

(1) Cf. « Réponse à une question écrite posée au Ministre des Finances par M. Defos du Rau, député. *J. O.*, 1^{er} juillet 1922. *Ch. Débats*, p. 2246.

mode de paiement pourrait être alors notablement développé, en ce qui concerne les actes des officiers publics et administratifs assujettis aux investigations du fisc (1), et même en ce qui concerne un grand nombre d'actes sous-seings privés passibles seulement de droits minimes.

2. OBSTACLES MATÉRIELS A L'EMPLOI DU TIMBRE

Même apposé par les agents de l'Administration, le Timbre se heurte encore à plusieurs obstacles, qui en restreignent l'emploi.

Tout d'abord, il devient inapplicable en l'absence d'un écrit matériel; or, nous avons vu qu'il existait des droits d'enregistrement très importants, et même des droits faussement qualifiés de timbre, qui se perçoivent sur des transactions purement verbales. Pour tous ces droits, il faut nécessairement recourir au procédé de la recette sur un registre (2).

(1) Ce ne serait d'ailleurs qu'une extension de la faculté actuellement attribuée à certains d'entre eux : aux percepteurs, trésoriers généraux et receveurs des finances, pour le timbre de dimension; aux huissiers, pour les timbres des copies d'exploits et aux greffiers, pour le timbre des extraits de casier judiciaire.

(2) L'Administration était bien parvenue, dans l'application de la taxe sur les paiements, à tourner habilement cette difficulté matérielle; elle obligeait les assujettis à coller les timbres sur les registres où ils devaient inscrire toutes leurs ventes. Mais ce procédé n'était possible qu'à raison du droit d'investigation donné aux agents pour contrôler la perception de l'impôt; il ne saurait être étendu aux actes des particuliers. Au surplus, il était si incommode que la plupart des commerçants préféraient payer la taxe sur états.

D'autre part, on ne saurait non plus, dans la pratique, recourir au Timbre pour les perceptions atteignant un chiffre important. La création de papiers ou vignettes d'un prix très élevé constituerait un trop grand danger pour le Trésor, en incitant au vol ou à la fabrication clandestine. Ce sont ces considérations qui font limiter actuellement à 50 francs le taux maximum des timbres mobiles d'effets de commerce, à 125 francs celui des timbres d'avances sur titres, et à 500 francs celui des timbres de la taxe sur le revenu. Ce n'est qu'exceptionnellement que l'Administration a créé des timbres de 5.000 francs pour le paiement de la taxe de luxe, à cause du chiffre très élevé que l'impôt peut atteindre; et des vols récents, commis dans plusieurs villes, montrent qu'il est vraiment dangereux de créer des quotités de timbres aussi importantes. Or, si l'on substituait le Timbre à l'Enregistrement, les cas deviendraient extrêmement nombreux où la perception s'élèverait au-dessus de ces maxima, et exigerait par conséquent l'emploi d'un autre mode de recette.

3. DANGERS DU TIMBRE

Il ne faut pas croire au surplus que, même ainsi limité dans son application, le procédé du Timbre ne comporte plus aucun risque. Les fraudes actuellement pratiquées à l'égard des billets de banque et même des timbres-poste, en fournissent la preuve. Ce ne sont pas d'ailleurs seule-

ment les vols et fabrications de faux timbres qui sont à redouter; dans tous les cas, où les timbres mobiles peuvent être apposés par les parties, il faut craindre, en outre, l'emploi frauduleux de timbres ayant déjà servi; des exemples en sont assez souvent découverts, notamment en ce qui concerne les timbres pour copies d'exploits, les timbres des quittances, les timbres des taxes sur les paiements; et ces fraudes font perdre au Trésor des sommes importantes.

4. MULTIPLICITÉ DES FIGURINES

A tous ces inconvénients, vient s'en joindre encore un autre, que nous avons déjà mentionné : la multiplicité des figurines. Le législateur ayant créé des types spéciaux de timbres pour chaque nature de droits, et ayant dû établir dans chaque type toutes les quotités nécessaires pour permettre d'effectuer toutes les perceptions, il existe actuellement environ trois cents sortes de vignettes ou papiers timbrés, réparties en une vingtaine de catégories, et dont le taux varie de 0 fr. 01 à 5.000 francs. Poursuivie sur cette échelle, on conçoit ce que deviendrait cette multiplication des figurines, si le Timbre était substitué aux droits perçus par enregistrement, qui comportent une trentaine de tarifs proportionnels différents (sans compter ceux des droits de donations et de successions), une quinzaine de droits fixes, et à l'égard desquels les statistiques actuelles établissent plus de deux cents distinctions....

Les inconvénients sont déjà fort importants à l'heure actuelle, à la fois pour le public, pour l'Administration et pour le Trésor.

Le public, perdu au milieu de cette diversité des types de timbres, les confond fréquemment entre eux; il n'est pas rare, notamment, de voir des affiches timbrées au moyen de timbres pour quittances, ou même de timbres postaux; de même, lorsque fonctionnait la taxe sur les paiements, les confusions étaient courantes entre les timbres spéciaux à cet impôt et ceux des quittances, qui comportaient alors le même tarif. Or, ces erreurs ne vont pas seulement à l'encontre du but du législateur, qui a voulu distinguer les produits de chaque nature de droits; elles entraînent aussi de regrettables conséquences pour les parties elles-mêmes : d'une part, en effet, l'Administration assimile au défaut de paiement l'emploi de timbres autres que ceux de la catégorie convenable, même s'ils représentent exactement le même chiffre d'impôt; d'autre part, elle se refuse, en principe, à rembourser et même à échanger les timbres utilisés à tort; en sorte que le contribuable qui commet une confusion, doit acquitter deux fois le montant de l'impôt et encourt, en outre, une amende.

Il est juste de reconnaître, toutefois, qu'en pratique, l'Administration se montre beaucoup moins rigoureuse, en ne relevant pas la contravention, et même en admettant parfois l'échange ou l'imputation de la valeur des timbres. Elle même, d'ailleurs, a dû prescrire, dans certains cas, faute d'approvisionnements, d'utiliser des timbres de cer-

taines catégories pour remplacer ceux d'une autre catégorie qui lui manquaient.

Mais ce n'est que très exceptionnellement, en cas de force majeure, qu'elle a autorisé cette mesure; or, il arrive souvent que, par suite de difficultés à s'approvisionner suffisamment dans tous les types et dans toutes les quotités de timbres, les Receveurs et surtout les distributeurs auxiliaires ne peuvent fournir au public les timbres demandés. Obligés d'attendre, ou de se rendre dans un autre bureau, les contribuables sont ainsi gênés dans leurs transactions; et cette gêne les incite parfois à éluder le paiement de l'impôt.

Pour l'Administration, les inconvénients de la diversité des figurines sont encore plus étendus. Dans les bureaux, l'approvisionnement normal constitue un stock énorme de timbres, qui encombrant le local, augmentent les dangers de vol, occasionnent aux agents des confusions dans la débite, rendent cette débite extrêmement longue et fastidieuse, et enfin compliquent d'une façon inouïe la comptabilité qui doit être établie à chaque fin de mois, à chaque transmission du service entre agents et à chaque inspection.

Les mêmes inconvénients existent dans les directions, auxquelles incombe le soin, dans chaque département, d'approvisionner tous les bureaux. Enfin, pour les distributeurs auxiliaires, astreints à faire l'avance du montant de leur approvisionnement, et à avoir continuellement une quantité suffisante de toutes les sortes de timbres, la multiplicité se traduit par l'obligation d'avancer des sommes

élevées, souvent hors de proportion avec leurs modestes ressources (1).

Quant au Trésor, il est obligé de faire face à des frais de fabrication plus coûteux, la diversité des types nécessitant des machines en plus grand nombre et un personnel plus nombreux.

5. ABSENCE D'EFFETS JURIDIQUES

En dehors de tous ces inconvénients, inhérents au procédé du Timbre, ou résultant de l'application qui en est faite par le législateur, la formalité se présente encore sur deux points en état d'infériorité par rapport à l'Enregistrement. Tout d'abord, elle est à peu près complètement dénuée d'effets juridiques; le seul avantage qu'elle peut à cet égard procurer aux parties est de prouver parfois l'anti-date des actes, au moyen du millésime qui est imprimé dans le filigrane du papier timbré et qui indique l'année de la fabrication. On aurait voulu reconnaître le même effet aux timbres mobiles, en se basant sur le type des vignettes, dont les changements assez fréquents permettent de fixer l'année ou la période d'années au cours de laquelle tel modèle a été mis en circulation; mais la juris-

(1) Pour parer à cet inconvénient, un décret du 27 novembre 1922 (J. O. du 5 janvier 1923) vient d'autoriser l'Administration à remettre les timbres en dépôt aux distributeurs auxiliaires; mais cette mesure rencontrera, vraisemblablement, dans son application, de sérieuses difficultés.

prudence s'est opposée à cette extension, en décidant que la preuve de l'anti-date devait résulter de l'acte lui-même, de ses éléments intrinsèques (1).

6. AUCUNE TRACE DES ACTES N'EST CONSERVÉE

D'autre part, inconvénient plus grave encore, le Timbre ne laisse, entre les mains de l'Administration, aucune trace des actes imposés. De ce fait, aucun renseignement ne peut plus être donné par elle aux particuliers, ni aux autres Administrations publiques; elle-même est mise dans l'impossibilité presque totale de vérifier l'exactitude des perceptions de ses agents ou des parties; et, surtout, le fisc perd ses moyens d'information et de contrôle les plus puissants et les plus utiles. Ce dernier inconvénient est si grave, à l'heure actuelle, où la fraude fiscale est la cause principale du déficit permanent de notre budget, qu'à lui seul il interdit, dans la plupart des cas, la substitution du Timbre à l'Enregistrement.

3^e SECTION : PERFECTIONNEMENTS POSSIBLES

Il nous reste à voir si, par d'habiles réformes, le procédé du Timbre ne saurait être amendé. Trois mesures peuvent être envisagées, qui visent les trois dernières catégories d'inconvénients que nous venons d'exposer.

(1) Cassation, 11 juin 1902. — *Traité Alphabétique*, V^e « Timbre », nos 75 et suivants.

1. UNIFICATION DES TIMBRES

La plus impérieusement réclamée, tant par le public que par les agents de l'Administration, est l'unification des vignettes. Aux yeux du public, cette réforme devrait même englober, avec tous les timbres fiscaux, les timbres-poste; et c'est sous cette forme la plus étendue qu'elle a fait l'objet, à plusieurs reprises, de propositions de lois.

Préconisée pour la première fois en 1887 par M. Fernand Faure, rapporteur du Budget (1), reprise en 1890, 1902, 1903, 1905, 1906, elle fut finalement votée par la Chambre le 28 février 1910 (2), sur l'amendement de M. Baudet; mais échoua devant le Sénat (3), malgré qu'elle eût été restreinte aux timbres dont la quotité ne dépassait pas 3 fr. 60. Depuis cette époque, elle a été encore maintes fois reprise devant le Parlement (notamment en juillet 1922, par M. Géo Gérald, député); mais n'a jamais pu aboutir.

Etant donnés tous les inconvénients de la multiplicité des vignettes, on peut s'étonner, de prime abord, de l'échec d'une réforme aussi utile. En réalité, cet échec est justifié; la création d'un timbre unique se heurte, en effet, à une objection de principe extrêmement importante : elle empêcherait d'établir la statistique du produit de chaque sorte

(1) Correspondant, 1892. 3°. *Le timbre-poste et les timbres-fiscaux*, par G. DES CHESNES.

(2) *Journal Officiel*. Représ. Débats, 1^{er} mars 1910, p. 1232 et suiv.

(3) *J. O. Débats*, Sénat, 6 avril 1910, p. 1360.

d'impôts. Cet argument n'est pas toujours estimé à sa valeur réelle; « pourvu que le Trésor encaisse, écrivait en 1892 M. G. des Chesnes, peu importe la quantité produite par chaque impôt »; et, surenchérissant, M. Germain Périer, député, s'écriait avec véhémence, le 16 décembre 1906, devant la Chambre, « périclitent les statistiques plutôt que nos finances » (1).

Contrairement à ce que pensent ces personnalités, et avec elles la majorité du public, les statistiques fiscales, en général, et en particulier celles des divers droits de Timbre sont d'une réelle utilité. Il est à peine concevable, tout d'abord, qu'on veuille réunir dans un même chiffre les recettes de deux services aussi différents que la Poste et l'Enregistrement : la Poste n'est pas une administration fiscale, mais une entreprise commerciale, dont il est par conséquent indispensable de pouvoir établir le bilan. Quant aux Timbres purement fiscaux, la nécessité de distinguer le produit de chacun d'eux s'impose à trois points de vue. Elle est, en premier lieu, une nécessité financière; car c'est à condition seulement de connaître le rendement de chaque taxe que le législateur ou l'Administration peuvent se rendre compte que tel tarif est trop élevé, parce qu'il arrête le développement de la matière imposée ou que tel autre, au contraire, peut supporter une augmentation. Sans statistiques, on ne saurait avoir de bons impôts.

On ne saurait davantage avoir un bon budget. Son équi-

(1) *J. O. Débats*, Chambre, 16 décembre 1906.

libre d'abord en dépend, car il est nécessaire de pouvoir mesurer à l'avance les résultats approximatifs d'une modification de tarifs ou d'un changement fiscal quelconque, pour établir avec exactitude et sincérité le projet des recettes et des dépenses de l'année à venir. Et le contrôle de l'exécution du Budget en dépend aussi : ce contrôle est, en effet, exercé par le Parlement au vu du « compte définitif des recettes », que le Ministre des Finances doit lui produire en fin d'exercice, et qui, pour chaque impôt, rapproche les prévisions budgétaires des recouvrements effectués. Ce document, qui permet aux Chambres de s'assurer à la fois que les prévisions étaient sincères, et que la perception de l'impôt a été poursuivie avec tout le soin désirable, ne présenterait évidemment plus qu'un faible intérêt si les recettes de tous les droits de Timbre y étaient confondues dans un seul chiffre.

Enfin, l'utilité des statistiques fiscales déborde du champ de la seule fiscalité; en permettant de suivre les variations des diverses matières imposables, elles renseignent efficacement sur l'importance et les modifications de la richesse nationale, traduisent les grands changements politiques et sociaux, révèlent les principales transformations économiques. Elles sont véritablement un miroir, où se reflètent toute la vie et toute l'évolution du pays.

Pour ces diverses raisons, la création d'un timbre unique ne nous paraît pas désirable. On invoque souvent l'exemple de l'Angleterre et de plusieurs colonies, qui l'ont

pourtant réalisée (1). Mais ces exemples ne sont pas du tout convaincants; la situation financière des colonies est encore rudimentaire et n'a pas, par suite, les mêmes exigences que la nôtre; quant à l'Angleterre, nous verrons (chapitre V) que la réforme s'y présentait également dans des conditions très différentes.

Nous pensons, toutefois, que certaines améliorations pourraient être apportées dans ce sens à la situation actuelle. Un examen approfondi montrerait certainement qu'on peut sans inconvénient supprimer quelques-uns des types de timbres, soit que la statistique n'offre aucun intérêt à leur égard, soit que les renseignements accumulés depuis plusieurs années aient suffisamment fixé sur la matière imposée. On pourrait aussi réduire, dans chaque type, le nombre des quotités, soit en supprimant certaines quotités intermédiaires, — les parties pouvant en acquitter le montant par l'apposition de deux ou trois timbres (2), — soit en édictant un minimum de perception, comme en matière d'Enregistrement (0 fr. 25 par exemple). Enfin, on pourrait sans doute fusionner l'atelier de fabrication

(1) Tout récemment encore l'Algérie (décret du 7 septembre 1922), J. O. du 12 septembre, *Revue de l'Enregistrement*, n° 7637.

(2) L'Administration paraît s'orienter dans cette voie; d'une part, elle vient de supprimer les timbres spéciaux pour copies d'exploits, et de réunir en un seul type ceux de la taxe sur le revenu des créances, et ceux de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières étrangères. D'autre part, elle vient de supprimer également une cinquantaine de quotités intermédiaires, parmi les timbres mobiles et coupons d'effets de commerce, les timbres de la taxe de luxe et ceux des taxes sur le revenu.

des timbres fiscaux avec celui des timbres-poste, pour réaliser une économie de machines et de personnel; le Ministre des Finances avait déclaré, en 1906, devant la Chambre, que cette mesure paraissait désirable, et qu'il allait la mettre à l'étude.

Dans un autre ordre d'idées, ayant en vue de simplifier la tâche des Receveurs, on pourrait uniformiser le format et, par suite, le nombre des timbres réunis dans une feuille, afin d'en faciliter le comptage; créer dans les villes un bureau spécial pour la débite du timbre, ou confier cette débite à d'anciens receveurs retraités. Les agents, déchargés de cette fastidieuse besogne, pourraient consacrer plus de temps à l'étude des perceptions, et à la recherche des droits celés; et le Trésor en profiterait certainement.

2. OBLITÉRATION SPÉCIALE POUR CONFÉRER DATE CERTAINE

On a cherché aussi à remédier à l'absence d'effet juridique du timbrage. Animées de cette intention, les législations coloniales, qui ont substitué l'emploi du Timbre à la formalité de l'Enregistrement, ont imaginé un mode spécial d'oblitération, auquel elles ont attribué la faculté de donner date certaine.

A Madagascar et au Congo, cette oblitération consiste dans l'apposition d'un cachet, qui comporte au centre un espace en blanc, où le Receveur inscrit à la main la date et sa signature. La valeur juridique de ce procédé paraît bien fragile. C'est ce qu'a estimé le gouvernement de

l'Afrique Occidentale Française, qui a prévu des garanties plus sérieuses : dans cette Colonie, tout acte présenté à l'oblitération en vue de lui conférer date certaine est immédiatement inscrit et analysé sommairement sur un registre spécial, arrêté jour par jour en toutes lettres; après quoi, le Receveur appose sur l'acte le cachet du bureau et une mention signée indiquant le lieu où la formalité a été requise, la date et le numéro du registre des oblitérations. Ce procédé est beaucoup plus juridique; mais comme il ne constitue qu'un enregistrement pur et simple, c'est reconnaître que la formalité de l'enregistrement seule est susceptible de donner date certaine aux actes.

3. DÉPÔT D'UN DOUBLE DES ACTES

La législation du Congo nous offre l'exemple d'un autre perfectionnement possible du procédé du Timbre : elle exige le dépôt d'un double des actes imposés. Appliquée chez nous, au cas où le Timbre remplacerait l'Enregistrement, cette mesure assurerait évidemment le maintien de nombreux avantages de cette dernière formalité : contrôle ultérieur de la perception par les inspecteurs, conservation des actes au profit des particuliers, et surtout possibilité pour le fisc de connaître les principaux éléments de la fortune des contribuables et de combattre la fraude. Mais, par contre, les avantages les plus importants du procédé du Timbre disparaîtraient du même coup : les parties seraient en effet obligées de se rendre au bureau, et de son

côté le Receveur aurait à délivrer récépissé du dépôt, à classer et répertorier les actes, ce qui exigerait à peu près autant de travail que l'enregistrement. Cette réforme ne paraît donc pas présenter un grand intérêt : si l'on exige le dépôt d'un double des actes, il n'y a plus aucune raison sérieuse de préférer la formalité du Timbre à celle de l'Enregistrement.



Il résulte des considérations que nous venons d'exposer que le Timbre présente, à côté d'avantages indéniables de commodité et de rapidité, des inconvénients graves, dont la suppression est impossible, et à cause desquels l'extension de ce procédé ne doit être effectuée que très prudemment dans notre législation. Au cas où un impôt unique sur les actes serait institué, par la fusion des droits actuels de Timbre et d'Enregistrement, on ne devrait donc pas lui appliquer un unique mode de perception ; il faudrait recourir tantôt à l'un, tantôt à l'autre des deux procédés.

Afin de déterminer d'après quels principes devrait être opérée cette répartition, nous allons examiner quelles sont sur ce point les opinions des auteurs et les tendances du législateur.

CHAPITRE III

Divers modes de fusionnement envisagés en France

I. OPINIONS DES AUTEURS

Les opinions des principaux auteurs modernes de Droit Fiscal diffèrent considérablement sur le point de savoir s'il faut développer le procédé du Timbre ou celui de l'Enregistrement.

C'est vers le premier que vont les préférences nettement exprimées de MM. Naquet et Fournier-de-Flaix (1). « La conservation intégrale des droits de Timbre, écrit ce dernier, doit être mise au premier plan, à raison de la simplicité et de la productivité des diverses formes de l'impôt..... Il serait même facile de substituer le timbre mobile à l'enregistrement pour la plupart des actes; ce serait une grande simplification et une grande amélioration » ; et il ajoute que « cette transformation peut s'effectuer sur le champ pour les actes notariés ».

M. Salefranque, tout en prônant aussi l'emploi du Timbre, exprime cependant une opinion un peu moins

(1) NAQUET, *Traité des Droits de Timbre*. — FOURNIER DE FLAIX, *Dictionnaire d'Economie Politique*. V° « Timbre ».

absolue. Il faudrait, dit-il, « restreindre aux seuls actes pour lesquels elle sera reconnue indispensable, la formalité de l'Enregistrement, trop longtemps considérée comme un dogme, frapper tous les autres actes d'un droit de timbre, faciliter le paiement de l'impôt par la généralisation de l'emploi du timbre mobile » (1).

Enfin, d'autres auteurs se montrent plus favorables encore à l'Enregistrement, notamment M. Wahl, dont l'opinion s'est exprimée en ce sens dès 1894 dans un article publié par la Revue de droit public (2), et consacré à la critique du Traité des droits de Timbre que venait de faire paraître M. Naquet. Il s'y déclare nettement opposé à l'idée de substituer le Timbre à l'Enregistrement; à son avis, ce dernier procédé présente des avantages trop importants pour qu'on songe à s'en priver, notamment en vue de rechercher la fraude et de donner date certaine aux actes s. s. p. Sa préférence pour cette formalité est reproduite dans son Traité des droits d'Enregistrement; après avoir indiqué qu'il fallait fusionner les deux impôts actuels, il conclut que le recouvrement de l'impôt unique ainsi créé devra être opéré plutôt au moyen de l'Enregistrement, malgré qu'à l'étranger on ait préféré le Timbre (3). C'est également à cette opinion que se range M. Jèze; examinant le même problème de la fusion des deux impôts, il écrit que « l'enregistrement est en principe,

(1) *Dictionnaire des Finances*, V° « Timbre ».

(2) Tome I, p. 175 et suivantes.

(3) WAHL, *op. cit.* I, p. 24, n° 21.

et dans la mesure du possible, préférable » ; et il ajoute que c'est d'ailleurs la tendance marquée par le législateur dans ces dernières années (1).

II. TENDANCES DU LÉGISLATEUR

En réalité, l'intention du législateur à cet égard n'est pas très facile à dégager ; il semblerait même, au contraire, à première vue, qu'il ait donné sa faveur au Timbre, aussi bien à l'occasion de la création de nouveaux droits, que dans les divers cas où les deux impôts ont été déjà fusionnés.

1^o CREATION DE NOUVEAUX DROITS.

De nombreux droits de Timbre ont en effet été créés dans ces dernières années : en 1914, le timbre sur le revenu des valeurs mobilières étrangères ; en 1917, les timbres de la taxe sur les paiements, de la taxe de luxe, et de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements ; et en 1920, le timbre des cartes d'entrées dans les salles de jeux des cercles et casinos. En même temps, d'ailleurs, ce procédé de perception était appliqué, hors des attributions de l'Administration de l'Enregistrement : en 1910, pour constater le paiement des cotisations aux retraites ouvrières, et en 1917, pour recouvrer la taxe sur les spécialités pharmaceutiques.

Mais si l'on examine chacun de ces cas particuliers, on

(1) JÈZE, *op. cit.*, p. 950.

se rend compte que, dans tous, des circonstances exceptionnelles conduisaient à préférer le Timbre à l'Enregistrement, soit pour faciliter le commerce, soit pour éviter l'inquisition fiscale, ou ne pas imposer aux contribuables un dérangement excessif qui aurait découragé les meilleurs volontés, soit enfin parce que l'Administration n'avait aucun intérêt à conserver la trace des actes assujettis. Il ne faudrait donc pas induire de ces divers exemples que le législateur moderne délaisse le procédé de l'Enregistrement ; la meilleure preuve en est, d'ailleurs, que c'est à ce mode de perception qu'il a recouru en 1918, lors de l'importante réforme qui a étendu l'impôt à tous les actes s.-s. p. synallagmatiques.

2° FUSIONS PARTIELLES DES DROITS.

La même conclusion se dégage du choix qu'il a fait, dans les divers cas où il a déjà fusionné les deux impôts. C'est bien encore à la formalité du Timbre qu'il a donné sa préférence, en 1919 pour les actes d'avances sur titres et en 1920 pour les extraits de casiers judiciaires ; mais cette mesure s'explique, pour les derniers parce qu'ils n'offrent aucun intérêt fiscal, et pour les premiers parce qu'on a voulu faciliter les opérations bancaires. C'étaient des motifs identiques, qui avaient justifié en 1850 la substitution d'un droit unique de Timbre aux droits de timbre et de transmission des valeurs mobilières.

Chaque fois que ces considérations spéciales ne sont pas intervenues, on a maintenu la formalité de l'Enregistre-

ment : en 1892, dans la réforme des frais de justice ; en 1900, dans celle des taxes hypothécaires ; et en 1905, pour les mutations d'immeubles à titre onéreux.

En résumé, le législateur a certainement une tendance à développer l'emploi du timbre, mais seulement dans les cas où l'enregistrement n'offrirait aucun intérêt pour le Trésor ou les parties, ou constituerait incontestablement un obstacle au libre développement des transactions commerciales. Hors cette éventualité, la formalité de l'enregistrement reste bien le mode fondamental de la perception.

III. PROJETS DE FUSION GENERALE DES DEUX IMPOTS

Il nous reste à examiner sur quelles bases ont été établis à cet égard les projets de fusion générale des droits de Timbre et d'Enregistrement, soumis au Parlement. Ainsi que nous l'avons déjà indiqué, la réforme n'a donné lieu jusqu'à ce jour qu'à deux projets législatifs, séparés d'ailleurs par un siècle d'intervalle : le premier, présenté par Calonne au Roi le 20 août 1786, le second, déposé devant la Chambre des Députés le 20 décembre 1893 par MM. Dupuy-Dutemps et Brisson (1) ; au surplus tous deux ont échoué.

Le projet de Calonne, qui envisageait la fusion sous la forme d'une taxe de Timbre, ne peut nous donner d'enseignements positifs à l'heure actuelle. Il est intervenu à une

(1) *J. O.*, 29 janvier 1894. Doc. parl. Chambre, Sess. 1893. Annexe n° 216.

époque où les conditions économiques et les nécessités fiscales différaient essentiellement de ce qu'elles sont aujourd'hui ; d'autre part, les exactions auxquelles donnait lieu la perception des droits de contrôle et de centième denier, portaient tout naturellement à préférer le droit de Timbre (1).

Par contre, la proposition Dupuy-Dutemps et Brisson mérite d'être étudiée ; malgré son insuccès, elle constitue une tentative intéressante, la seule qui soit parvenue de nos jours à traduire dans un texte législatif une refonte complète des droits de Timbre et d'Enregistrement, sur la base du fusionnement général des deux impôts. Elle émane d'ailleurs de personnalités d'une compétence reconnue en droit fiscal, auteurs de la réforme des frais de justice réalisée l'année précédente (1892).

Les points principaux de cette proposition sont les suivants :

1° Les droits fixes d'enregistrement sont ramenés au tarif de 1 franc prévu par la loi de Frimaire, à l'exception de ceux frappant les jugements, qui sont au contraire augmentés pour compenser le dégrèvement — les auteurs estimant que les décisions judiciaires présentent une utilité beaucoup plus grande que les autres actes, même lorsqu'aucune valeur n'y est exprimée.

(1) C'est cette idée qu'exprime MONTESQUIEU. *Esprit des Loix*, livre 13, chap. IX. Parlant des exactions commises par les traitants dans le recouvrement de l'impôt sur les actes, il ajoute : « L'expérience a fait voir qu'un impôt sur le papier sur lequel le contrat doit s'écrire vaudrait beaucoup mieux. »

2° Les timbres de dimension, que l'exposé des motifs qualifie de « monstrueux », sont supprimés ; mais seulement en ce qui concerne les actes ordinaires, les connaissements, lettres de voitures et récépissés de chemins de fer.

3° Pour contrebalancer ces deux dégrèvements, la plupart des droits proportionnels d'enregistrement sont augmentés ; ainsi le tarif de 2 % des ventes de meubles est porté à 5 %, c'est-à-dire au même chiffre que pour les ventes d'immeubles ; il est porté à 3 % pour les ventes de fonds de commerce ; et le même taux est appliqué aux ventes de navires, qui n'étaient alors assujetties qu'au droit fixe de 3 fr. 75.

4° L'impôt est étendu à la plupart des actes sous-seings privés, qui en étaient exempts à ce moment ; l'exposé des motifs ne mentionne pas cette importante réforme, mais elle découle du texte de la proposition, qui assujettit à l'impôt tous les actes s.-s. p. contenant un mouvement de valeurs.

5° Comme sanction au paiement des droits, le texte ajoute aux modes de répression la nullité juridique des actes.

6° Enfin, le point essentiel du projet est la suppression du cumul des droits de Timbre et d'Enregistrement. L'exposé des motifs contient une critique sévère de la coexistence des deux impôts ; cette superposition, dit-il, constitue l'un des traits les plus injustes de notre législa-

tion fiscale et sa suppression est le but principal de la réforme. La fusion est réalisée par le procédé suivant :

a) Les actes authentiques et les jugements seront écrits sur papier libre et enregistrés.

b) Les actes sous-seings privés contenant des mouvements de valeurs seront, au choix des parties, ou écrits sur timbre, ou enregistrés dans les dix jours; dans les deux cas le tarif de l'impôt sera le même.

c) Quant aux autres actes s. s. p., ils seront écrits sur papier libre et ne seront enregistrés que sur la demande des parties; la formalité ne donnera lieu d'ailleurs qu'à la perception du droit fixe de 1 franc.

Cette proposition a le grand avantage de résoudre d'une façon simple et claire le problème du fusionnement; mais elle soulève par contre de nombreuses objections, dont un exposé judicieux et complet a été donné par M. Wahl (1). En ce qui concerne spécialement la fusion, il faut reprocher d'abord aux auteurs du projet de laisser subsister le cumul des deux impôts dans un certain nombre de cas. C'est là une contradiction manifeste entre le texte de la réforme et l'exposé des motifs. Elle résulte de ce fait que plusieurs anciens droits de Timbre de dimension sont maintenus, et continuent par suite à coexister avec la nouvelle taxe d'enregistrement — obligatoire ou facultative — qui est instituée. Il en est ainsi notamment pour les valeurs mobilières, les assurances et l'impôt sur les opérations de bourses. Etant donnée l'importance de ces droits de

(1) *Revue Politique et Parlementaire*, octobre 1895.

Timbre, qui sont devenus d'ailleurs en pratique des taxes proportionnelles, leur maintien constitue sans aucun doute une grave lacune de la réforme.

Il faut également reprocher aux auteurs de s'être arrêtés en chemin dans l'égalité qu'ils ont voulu établir entre les actes s. s. p. L'exemption de droit d'Enregistrement reste en effet acquise aux actes s. s. p. ne contenant pas de mouvements de valeurs, et ces actes seraient même dorénavant exempts aussi de tout droit de Timbre.

Enfin, il faut critiquer plus encore l'extension trop libérale de la formalité du Timbre, dans la perception de l'impôt sur les actes s. s. p. Les particuliers étant, dans tous les cas, libres d'acquitter eux-mêmes les droits sous cette forme, auraient en effet tout intérêt à y recourir pour cacher leurs opérations au fisc et se soustraire au paiement des droits; l'Administration serait généralement dans l'impossibilité de déjouer la fraude; enfin cette extension du Timbre nécessiterait en outre une quantité effrayante de vignettes, de types et de quotités différents, d'autant plus que la proposition prévoit des catégories multiples de droits proportionnels, variant de 0, 25 à 8 %, et liquidés, comme des droits actuels d'Enregistrement, en arrondissant les sommes seulement de 20 francs en 20 francs.

Envisagée au seul point de vue de la fusion des droits, la proposition Dupuy-Dutemps, Brisson, encourt donc deux reproches essentiels : elle n'opère qu'une réalisation partielle de la réforme, et donne une trop grande place au procédé du Timbre.

CHAPITRE IV

Principes rationnels d'une réalisation immédiate du fusionnement

Les considérations qui précèdent, et les diverses conclusions auxquelles nous sommes arrivé au cours de cette étude, nous amènent à poser les principes suivants comme base fondamentale d'une réalisation immédiate de la réforme.

1° *La fusion doit être effectuée intégralement*, puisque, en toute hypothèse, le cumul des deux impôts est injuste et défectueux. Elle devra donc s'étendre aux divers cas non prévus par la proposition Dupuy-Dutemps, Brisson, et notamment au cumul des droits de timbre et de transmission sur les valeurs mobilières et les polices d'assurances. Toutefois, nous pensons qu'on pourrait, sans déroger à cette règle ; conserver l'impôt sur les opérations de bourses et le timbre des affiches : le premier, étant donné le développement pris par les opérations à terme et la spéculation, est devenu, ou tend à devenir, un impôt sur les gains de fortune, dont la justification et la fonction économique sont par suite tout à fait différentes de celles des droits de

timbre et de transmission perçus sur les valeurs mobilières. De même, le timbre des affiches peut être considéré comme une taxe spéciale ne rentrant pas dans la catégorie des droits d'actes, au même titre par exemple que le timbre des cartes à jouer ; les affiches n'étant pas signées ne sont pas, en effet, des actes proprement dits, et il a été jugé en ce sens qu'elles ne deviennent même pas passibles du droit d'Enregistrement quand elles sont produites en justice (1).

2° *La fixation des tarifs de l'impôt unique de remplacement* dépend évidemment des nécessités budgétaires. Sans doute, on ne devrait pas perdre de vue que l'impôt sur les actes, qui souvent frappe la fortune sur des indices très incertains, est un impôt rudimentaire, et que par conséquent il ne devrait avoir qu'un rôle secondaire dans une bonne législation fiscale. Mais cette considération exigerait une diminution considérable des tarifs actuels, qui budgétairement est aujourd'hui, et pour longtemps sans doute, impossible. Cependant, tout en maintenant le même rendement de l'impôt, on pourrait, semble-t-il, remanier un grand nombre de tarifs, au lieu de se contenter d'additionner purement et simplement les taux actuels des droits de Timbre et d'Enregistrement qui pèsent sur un même acte. Il faudrait notamment établir une péréquation plus équitable de l'impôt entre les immeubles, les meubles et les valeurs mobilières; rendre

(1) Jugement du Tribunal de Lille, 4 juillet 1901. *Revue d'Enregistrement*, 2850. *Traité Alphabétique*. V° « Affiches », n° 159.

moins exorbitante la faveur accordée aux actes de commerce ; et surtout envisager davantage l'utilité juridique des actes, en graduant l'impôt suivant qu'il s'agit d'actes de pure gestion, d'actes d'acquisition à titre onéreux, d'acquisition à titre gratuit, ou de pure spéculation.

3° Quant au mode de perception de l'impôt unique, cette question primordiale nous paraît comporter la solution suivante. Remarquons tout d'abord qu'elle laisse intacts les procédés modernes de recouvrement : paiements sur états, ou sur déclarations écrites, abonnements, insertions au Journal Officiel, etc. Bien loin d'abandonner ces procédés perfectionnés, il faudrait au contraire s'efforcer d'en étendre l'emploi.

C'est lorsqu'ils sont impossibles et que le choix, par suite, se borne aux deux formalités fondamentales du Timbre et de l'Enregistrement, que des modifications doivent être envisagées. Sur ce point, ainsi que nous l'avons déjà indiqué, notre préférence tend à donner à cette dernière formalité une place prépondérante. Quatre considérations surtout dictent ce choix, mais en limitent en même temps l'étendue :

A. — En premier lieu, étant donnée l'utilité considérable des documents de l'Enregistrement pour le fisc, nous pensons que cette formalité doit être maintenue à titre obligatoire pour tous les actes que l'Administration a intérêt à connaître, c'est-à-dire pour tous ceux qui sont actuellement répertoriés.

B. — D'autre part, étant donné l'avantage qu'elle procure aux actes sous-seings privés, en leur conférant date certaine, il doit être admis que, *lorsqu'elle n'est pas obligatoire, les particuliers pourront toujours néanmoins la requérir* et la préférer au Timbre. Mais il doit être bien entendu que seuls les actes sous-seings privés pourront bénéficier de cette faculté. Lorsque des actes authentiques ne seront pas assujettis obligatoirement à l'enregistrement, ils devront obligatoirement être soumis au Timbre, sans quoi les officiers publics préféreraient en général requérir la première formalité, qui les décharge de leur intervention, et le bénéfice de la substitution serait ainsi perdu pour les agents de l'Administration.

C. — Ces deux règles principales posées, il y a lieu à notre avis de les compléter par deux autres considérations, qui motivent l'une une adjonction, l'autre une restriction, au premier principe.

L'adjonction vise, *parmi les actes non répertoriés, ceux qui actuellement sont cependant soumis à l'enregistrement obligatoire et passibles de droits proportionnels*. Ce sont notamment les ventes de meubles, les marchés entre particuliers, la plupart des jugements, et des actes administratifs. En général, ces actes donnent en effet ouverture à des droits élevés. Nous pensons, pour cette raison, qu'en confier la perception au moyen du Timbre aux parties elles-mêmes, en ce qui concerne les actes sous-seings privés, risquerait de redoubler la fraude, devenue plus

facile et plus tentante ; et qu'en confier la perception aux officiers publics, en ce qui concerne les actes authentiques, serait astreindre ces officiers à une besogne souvent délicate, et d'ailleurs étrangère à leurs fonctions. On pourrait songer, pour remédier à ces inconvénients, à faire apposer les timbres par les receveurs eux-mêmes ; mais cette besogne serait presque aussi longue qu'un enregistrement succinct ; elle exigerait, d'autre part, la création de nouvelles vignettes, qui viendraient compliquer plus encore la comptabilité et la débite du Timbre ; enfin, les parties elles-mêmes, obligées de se déplacer, ne tireraient aucun avantage notable de la substitution de cette formalité à celle de l'enregistrement.

Aussi, nous estimons que pour cette catégorie d'actes, en règle générale, il serait préférable de maintenir l'enregistrement. Toutefois, certaines exceptions peuvent être envisagées, lorsque le danger de fraude est évitable ; il en est ainsi tout d'abord pour les actes qui sont déjà actuellement soumis à des droits de Timbre, acquittés par les parties elles-mêmes : effets de commerce, avances sur titres, quittances. On pourrait en outre étendre cette faculté, semble-t-il, à quelques actes authentiques ou administratifs qui sont passibles de droits peu élevés et faciles à liquider, et dont l'abondance dans certains bureaux rend l'enregistrement long et fastidieux (p. ex. les concessions dans les cimetières) ; et même à quelques actes sous-seings privés faciles à surveiller (p. ex. les polices d'abonnement aux eaux).

D. — Quant à la restriction que nous avons indiquée comme susceptible d'être apportée à la catégorie des actes répertoriés, elle vise les nombreux *actes de pure gestion intéressant les successions*, qui sont *enregistrés au droit fixe ou même gratis*, et *inscrits à la table des décès* : certificats de propriété, notoriétés, inventaires, appositions et levées de scellés, testaments, donations à cause de mort, etc. Nous pensons que toute cette catégorie d'actes pourrait être sans grand inconvénient soumise uniquement au Timbre. Tous en effet sont du ressort d'un officier public ou ministériel (1) ; l'Administration pourra par conséquent en prendre connaissance périodiquement au vu du répertoire de ces officiers ; elle pourra même se reporter en cas de besoin aux actes eux-mêmes, lorsqu'ils seront rédigés en minute — ce qui est le cas des plus importants. Quant à ceux qui sont rédigés seulement en brevet, et qui comprennent surtout les certificats de propriété, leur surveillance constitue en général une superfluité, puisque la loi oblige déjà les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes ou valeurs dépendant d'une succession à en faire la déclaration au fisc, et les astreint en outre, pour tout paiement d'assurance sur la vie et tout transfert de titres nominatifs pour cause de décès, à exiger des héritiers la production d'un certificat d'acquit

(1) Même les testaments olographes, puisqu'il est prescrit aux héritiers de les présenter au Président du Tribunal Civil pour en faire ordonner le dépôt aux minutes d'un notaire (art. 1007 C.C.).

des droits de succession (1). Sans doute les simples particuliers et les Caisses d'Epargne échappent à ces prescriptions (2) ; mais les premiers n'exigent pas non plus des héritiers la production d'un certificat de propriété ; quant aux secondes, elles ne sont généralement débitrices que de sommes minimales, et rien ne s'oppose au surplus à ce que le législateur leur applique les prescriptions susvisées.

Il semble, dans ces conditions, qu'aucun motif sérieux ne réclame le maintien, pour ces divers actes, de la formalité de l'enregistrement. Et, comme d'autre part l'impôt du Timbre sera perçu en l'espèce par les officiers publics, qu'il comporte uniquement l'application aisée d'un droit fixe peu élevé, aucune objection ne s'élève non plus devant l'emploi de ce procédé.

Si maintenant nous remarquons, qu'après l'exclusion de cette catégorie d'actes, les actes répertoriés sont en général assujettis à des droits proportionnels, nous pouvons résumer les principes qui précèdent en disant : que *l'Enregistrement sera maintenu, à titre obligatoire, pour tous les actes actuellement astreints à cette formalité au droit proportionnel, c'est-à-dire pour tous les actes comportant un mouvement de valeurs, sauf les exceptions nommément désignées* (effets de commerce, avances sur titres, quittances, concessions dans les cimetières, polices

(1) Lois des 25 février 1901, art. 15; 31 mars 1903, art. 7; 30 décembre 1903, art. 3 et 18 avril 1918, art. 1 à 6.

(2) *Traité Alphabétique*. V° « Succession », nos 1279 et 1281.

d'eau, etc.) et que l'impôt sera perçu au moyen d'un Timbre apposé par les parties dans tous les autres cas, c'est-à-dire : pour les actes qui actuellement ne sont pas soumis obligatoirement à l'enregistrement ; pour ceux qui n'y sont assujettis qu'à un droit fixe ; et pour les quelques actes passibles du droit proportionnel qui feront exception à la règle de l'enregistrement.

Afin de mieux apprécier la portée de cette répartition entre les deux procédés fondamentaux de perception, nous allons examiner les principaux cas d'application de l'un et de l'autre, dans cette hypothèse, et le cas échéant les objections qu'on pourrait soulever.

I. PRINCIPAUX CAS D'APPLICATION DE L'ENREGISTREMENT

1° La formalité de l'enregistrement resterait obligatoire dans les mêmes cas qu'aujourd'hui, sauf pour les actes passibles seulement d'un droit fixe, et exceptionnellement quelques actes passibles d'un droit proportionnel.

2° C'est elle également qui, nécessairement, serait utilisée, lorsque le procédé du timbrage serait impossible (affiches peintes, opérations verbales); ou que la perception dépasserait la quotité maximum des vignettes créées; de même que pour les divers actes dispensés de l'impôt (enregistrement gratis) ou formalisés à crédit (enregistrement en débit). Mais il semble, en ce qui concerne ces deux dernières catégories d'actes, que la formalité pour-

rait être supprimée purement et simplement dans un grand nombre de cas (1).

3° Enfin, ainsi que nous l'avons déjà exposé, la formalité devrait toujours être donnée, à la demande des parties, pour les actes sous-seings privés qui n'y sont pas obligatoirement assujettis. Et à cet égard, nous pensons que si un acte de cette nature a déjà acquitté l'impôt au moyen du Timbre, l'enregistrement devra être donné sans taxe supplémentaire, puisque les actes astreints à cette dernière formalité en ont obtenu tous les avantages juridiques sans supplément d'impôt. C'est ce qui a été admis, comme nous le verrons plus loin, par la législation de l'A. O. F., et c'est en effet la seule solution qui paraisse équitable.

II. PRINCIPAUX CAS D'APPLICATION DU TIMBRE

Malgré la prédominance de l'Enregistrement, le champ d'application du Timbre serait néanmoins beaucoup plus étendu qu'à l'heure actuelle.

1° Tout d'abord, un grand nombre des droits de Timbre présentement perçus subsisteraient malgré la fusion des deux impôts : le timbre de dimension ordinaire pourrait être maintenu pour les copies, extraits ou

(1) Notamment l'enregistrement gratis des actes relatifs à la saisie des salaires, aux accidents du travail, à l'assistance médicale gratuite, aux enfants assistés, aux élections, arbitrages, à la justice criminelle et militaire, aux tribunaux d'enfants, etc.... etc...

expéditions ; et l'on conserverait intégralement : les timbres spéciaux des affiches, contrats de transports maritimes, récépissés de chemins de fer, bulletins de bagages, bulletins de casiers judiciaires, passeports, permis de chasse, cartes d'entrées dans les salles de jeux, quittances, chèques et virements, effets négociables ou non négociables, avances sur titres, ventes d'objets de luxe, etc.

2° Quant aux nouveaux droits de Timbre, créés pour être substitués à l'enregistrement, nous avons vu qu'ils porteraient sur trois catégories d'actes. La première, celle des actes qui actuellement ne sont pas soumis à l'enregistrement obligatoire, serait évidemment peu étendue. Depuis la loi du 29 juin 1918, elle ne comprend plus guère, parmi les actes s.-s. p. synallagmatiques, que les actes de commerce ; et quant aux actes unilatéraux, la plupart échappent bien à l'obligation de l'enregistrement, mais sont frappés par contre de l'un des timbres spéciaux que nous avons énumérés ci-dessus.

3° De même, pour la seconde catégorie — celle des actes actuellement assujettis à l'enregistrement à un droit proportionnel, et qui seraient dorénavant exemptés de cette formalité — l'application du Timbre ne paraît pas devoir prendre une grande importance. Si l'on reste dans les limites prudentes que nous nous sommes assignées, la substitution ne pourra guère porter en effet que sur quelques actes (les concessions dans les cimetières, certains marchés administratifs à forfait, les polices d'eau, etc.).

4° Mais, par contre, l'usage de ce procédé sera considérablement accru par sa substitution à tous les enregistrements obligatoires qui ne sont passibles que du droit fixe. Les actes de cette catégorie sont en effet très nombreux ; ce sont tous ceux qui ne contiennent pas de mouvements de valeurs (1). Ils comprennent la quasie totalité des exploits d'huissiers et des actes de greffe, les procès-verbaux de contraventions, les ordonnances des juges, de nombreux jugements et arrêts, et enfin un grand nombre d'actes notariés, ou administratifs, ou sous-seings privés, tels que procurations, décharges, notoriétés, inventaires, certificats, dépôts, cahiers des charges, etc., etc. (2). Si l'on considère que l'enregistrement de ces divers actes nécessite à la fois une analyse sommaire sur un registre, et la mention sur chaque acte de l'accomplissement de la formalité, on conçoit quel travail long et fastidieux exige pareille besogne, sans autre intérêt pour le fisc qu'un droit généralement minime.

La substitution du Timbre à tous ces enregistrements réaliserait par conséquent une économie de temps extrê-

(1) C'est-à-dire qui ne comportent ni obligation, ni libération, ni collocation ou liquidation de sommes ou valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles.

(2) Pour donner une idée de la multiplicité de ces actes, nous pouvons citer tels bureaux de quartier, à Paris, qui enregistrent chaque année 50, 60 et 70.000 exploits d'huissiers; tels autres, près le Tribunal civil, qui enregistrent de 40 à 50.000 actes ou jugements aux droits fixes; et même un bureau, près le Tribunal de Commerce, qui enregistre tout près de 300.000 (certains jours 1.500 à 2.000!), constitués, en majeure partie, par des procurations pour représenter en justice, passibles seulement du droit de 6 francs.

mement importante ; et à notre avis, ce résultat serait obtenu sans entraîner aucun inconvénient, ni pour le Trésor, ni pour les parties.

Les tarifs étant simples et peu variés seront faciles à appliquer par les parties ; visant tous une même nature de droits, les droits fixes, ils pourront être confondus dans une seule série de vignettes ; enfin, leur taux étant minime, n'incitera pas à la fraude. D'ailleurs, le contrôle de la perception pourra généralement être assuré avec efficacité, soit parce que ces actes seront établis par des officiers publics astreints aux investigations du fisc et à la tenue d'un répertoire, soit parce qu'ils seront produits en justice ou annexés à un acte authentique (1).

D'autre part, l'utilité de l'enregistrement, vis-à-vis de ces actes, est à peu près nulle, aussi bien pour le fisc — qui actuellement n'en conserve pas trace — que pour les particuliers, ces derniers ayant toujours la faculté d'ailleurs de requérir la formalité, si elle est susceptible de leur procurer un avantage.

La seule objection qui se présente sérieusement, c'est que la suppression de la formalité de l'enregistrement pour ces actes empêcherait l'Administration d'exercer,

(1) On pourrait craindre que les actes en brevet échappent à ce contrôle. Mais les officiers ministériels n'auront aucun intérêt à éluder le paiement des droits, qui est à la charge de leurs clients. D'autre part, la plupart de ces actes seront destinés à passer sous les yeux du fisc ultérieurement. Enfin on pourrait, pour plus de précautions, faire apposer les timbres sur les répertoires, au lieu de les faire apposer sur les actes eux-mêmes.

sur ceux qui sont authentiques, la mission de contrôle dont elle est investie à l'encontre des officiers ministériels. Mais cette objection a en réalité beaucoup moins d'importance qu'il apparaît de prime abord. Remarquons tout de suite, en effet, que pour les actes rédigés en minute, il sera loisible à l'Administration d'effectuer son contrôle au moyen de vérifications sur place, dans les études. L'empêchement n'existera donc que pour les actes en brevet; et parmi ceux-ci, seuls présentent de l'intérêt les exploits d'huissiers et procès-verbaux, qui sont frappés de nullité lorsqu'ils ne sont pas enregistrés dans les quatre jours, ainsi que quelques actes de procédure à l'égard desquels la loi a stipulé qu'ils doivent être dressés et enregistrés avant l'expiration d'un délai déterminé de prescription ou de déchéance (p. ex. les contraintes, les productions en matière d'ordres et contributions, etc.). Ces exigences du législateur ont été dictées par le souci d'empêcher les anti-dates, particulièrement dangereuses en cette matière. Mais on peut se demander à bon droit s'il est bien nécessaire de maintenir ces mesures exceptionnelles, dernières survivances de l'ancienne institution du « Contrôle ». Il y a en effet contradiction entre la suspiscion ainsi jetée sur certains officiers ministériels, et le caractère d'authenticité que le Code attribue à leurs actes; si cette méfiance est fondée, il serait plus logique de modifier le recrutement de ces officiers. Enfin, on pourrait aussi, pour assurer la sincérité de la date, renforcer les garanties relatives à la notification de ces actes

aux parties, et en même temps exercer une surveillance plus stricte, plus fréquente et vraiment inopinée sur le répertoire des officiers publics. On éviterait ainsi la plupart des abus, sans avoir besoin de maintenir, exclusivement à cette intention, la formalité de l'enregistrement.



Le développement du procédé du Timbre, dans les limites que nous venons d'indiquer, serait avantageux pour tout le monde : au public, il faciliterait le paiement de l'impôt, aux agents de l'Administration, il procurerait une diminution très appréciable de travail ; et comme cette économie de temps pourrait être utilisée par eux à la recherche de la fraude, le Trésor, lui aussi, en bénéficierait. Ces avantages sont si certains, que même si on ne se décidait pas à fusionner les deux impôts, nous pensons qu'on devrait dès maintenant effectuer cette substitution du Timbre à l'Enregistrement dans les divers cas que nous venons d'exposer. La transformation éventuelle et désirable de certains droits fixes en droits proportionnels modiques ne serait d'ailleurs nullement un obstacle à cette substitution ; le principe, sur lequel nous avons basé l'emploi du Timbre, envisage en effet, non pas la nature fixe ou proportionnelle des tarifs, mais leur modération, parce qu'elle est une garantie contre la fraude.

C'est ce souci de prudence fiscale, qui nous a guidé dans le partage que nous venons d'opérer entre les deux procédés fondamentaux de perception. Nous ne pensons

pas y avoir attribué une trop grande place au Timbre. On s'en rendra mieux compte encore, quand nous aurons montré quelle extension autrement plus considérable ont donnée à ce procédé les législations étrangères et coloniales, qui ont déjà réalisé l'impôt unique sur les actes.

CHAPITRE V

Législations étrangères

Du point de vue envisagé dans cette étude, les législations étrangères et coloniales de l'impôt sur les actes peuvent être classées en deux catégories :

1° Les unes *cumulent* comme la nôtre les deux impôts dits du Timbre et de l'Enregistrement ; ce sont notamment celles des pays latins : Belgique, Italie, Espagne, Portugal, Roumanie — soit parce que ces pays ont à un moment donné subi notre domination, soit parce qu'ils ont volontairement copié nos lois de brumaire et de frimaire. C'est également la législation de nos principales colonies : Algérie, Tunisie, Sénégal, Réunion, Inde et Indo-Chine, Martinique, Guadeloupe, Guyane.

2° Les autres pays, au contraire, ont un *impôt unique* sur les actes ; mais malgré ce point de similitude, les législations de cette seconde catégorie présentent entre elles des différences essentielles : les unes n'emploient que le procédé de l'Enregistrement ; ce sont quelques-unes de nos colonies (Mayotte, Saint-Pierre et Miquelon, la Nouvelle-Calédonie et Tahiti) ; d'autres n'emploient que le procédé du Timbre ; ce sont notamment parmi les

Etats étrangers, l'Allemagne, l'Angleterre, le Danemark, et parmi nos colonies : Madagascar et le Congo ; enfin on trouve dans la législation de l'A. O. F. l'exemple d'un emploi conjugué des deux procédés, analogue à celui que nous avons préconisé en France.

Seuls, ces deux derniers groupes de législations sont susceptibles d'apporter quelque contribution à notre étude ; nous y verrons d'une part que les droits de Timbre perçus dans ces pays sont de même nature que nos droits d'Enregistrement ; et d'autre part, nous y trouverons d'utiles enseignements pratiques sur l'emploi du Timbre et la réglementation qu'il doit comporter lorsqu'il est appliqué au recouvrement de l'impôt unique sur les actes.

Parmi les législations étrangères, nous examinerons surtout celle de l'Allemagne, qui est la plus importante. Nous indiquerons ensuite succinctement les caractères spéciaux de la législation anglaise (1).

1^{re} SECTION : LÉGISLATION ALLEMANDE (2)

En Allemagne, l'impôt du Timbre (stempelsteuer) est à la fois un impôt d'Etats et un impôt d'Empire ; mais les deux taxations ne se superposent pas ; elles se complètent, en se partageant la matière imposable.

(1) Pour le Danemark, voir la loi fondamentale du 13 mai 1911. *Annuaire de législation étrangère*, année 1911, p. 646 et suivantes.

(2) Cf. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée du Ministère*

1° LE TIMBRE EN PRUSSE.

La législation d'Etat la plus complète, et qui sert de type aux autres, est celle de la Prusse. Introduit dans ce pays en 1682, le Timbre y a été rapidement appliqué à un grand nombre d'actes, notamment en 1701 et 1776. La réglementation fut codifiée une première fois en 1822, puis refondue entièrement par la loi du 31 juillet 1895, qui constitue encore la loi fondamentale.

Objet de l'impôt. — Cette loi précise tout d'abord que l'impôt frappe uniquement les écrits juridiques ou « documents » (Urkunde). Le gouvernement avait proposé de taxer les transactions (Verträge), sans considérer si elles étaient verbales ou écrites; mais il se heurta à l'opposition de la Chambre, et sa prétention ne fut admise que pour les locations verbales. Par contre, tous les actes juridiques sont taxés, qu'ils soient sous-seings privés ou authentiques, unilatéraux ou synallagmatiques.

Sont seuls exemptés, les documents où la valeur exprimée ne dépasse pas 150 marks, un certain nombre de documents officiels ou d'utilité publique, ainsi que certaines personnes et établissements publics (le roi, la

des Finances, T. XXXVIII (p. 381 et s., 513 et s.), T. XLVIII (p. 100 et s., 205 et s.).

WAGNER, *op. cit.*

CONRAD, *op. cit.* V° « *Regierungsabgaben* » (Von HECKEL).

LABAND. *Le droit public de l'Empire allemand*, édit. française. T. VI : *Les Finances de l'Empire allemand*.

reine et les veuves royales, le fisc, les églises, écoles publiques, etc.).

Assiette de l'impôt. — Les droits sont assis sur le prix ou la valeur exprimés dans l'acte et, à défaut, sur la valeur courante de l'objet du contrat. Les rentes perpétuelles sont capitalisées par 25, les rentes à durée indéterminée par 12 1/2, et les rentes viagères d'après un tableau décroissant avec l'âge, qui va de dix-huit fois le revenu quand le bénéficiaire est âgé de quinze ans au plus, à deux fois quand il a plus de quatre-vingts ans. Si un même document a trait à plusieurs affaires distinctes, l'impôt est dû sur chacune d'elles, à moins qu'elles ne puissent être considérées comme parties constitutives d'une même affaire, auquel cas l'impôt n'est exigible que sur l'affaire principale (1).

En ce qui concerne les actes synallagmatiques, un seul des originaux supporte l'impôt afférent au contrat, mais un timbre spécial fixe est exigible sur les duplicata (1 mark 50). Pour les actes authentiques, le timbre est apposé sur la minute; la grosse est exempte de tout droit; mais les autres expéditions et les extraits supportent le même droit fixe spécial que les duplicata d'actes s.-s. p.

(1) Cette règle est beaucoup plus libérale que la nôtre qui exige, non seulement que les diverses dispositions soient liées entre elles dans l'intention des parties, mais encore que, prises abstractivement, ces dispositions concourent ensemble à la formation d'un contrat principal dont elles constituent les éléments corrélatifs et nécessaires. (Cass. Civ., 28 mars 1887. *Instr.*, 2741, § 2).

Paiement de l'impôt. — L'impôt peut être acquitté : soit par l'emploi du papier timbré (Blankette, ou Stempelbogen, Stempelpapier); soit au moyen de timbres mobiles (Stempelmarken), apposés par les parties, mais devant être généralement oblitérés par les agents du fisc (1). La loi prévoit, en outre, dans certains cas, le versement direct des droits au bureau sans apposition de timbres, ainsi que le procédé de l'abonnement.

Comme corollaire à l'apposition des timbres par les contribuables, ceux-ci sont autorisés à se renseigner préalablement auprès des bureaux sur le montant des droits exigibles; ils peuvent même demander les renseignements par la poste.

Le délai de paiement (Frist) est, en général, de quinze jours, tant pour les actes s.-s. p. que pour les actes authentiques. En ce qui concerne les locations verbales, elles doivent être déclarées par les propriétaires, tous les ans, dans le courant de janvier, de même d'ailleurs que les baux écrits, dont les droits ne sont acquittés au moyen du timbre que jusqu'au 1^{er} janvier qui suit l'année de la rédaction du contrat.

Chaque partie qui intervient à un acte est responsable du paiement de la totalité des droits; de même, tout teur d'un acte non timbré ou insuffisamment timbré, ayant un intérêt légal dans l'affaire qui y est conclue.

(1) Les particuliers ne sont dispensés de cette intervention obligatoire du fisc que très rarement, par exemple pour la perception des droits exigibles sur la première année des baux.

Les officiers publics sont responsables du paiement des droits exigibles sur tous les actes qu'ils rédigent; si les parties ne leur versent pas le montant de ces droits dans le délai, ils doivent eux-mêmes en poursuivre judiciairement le recouvrement dans la semaine qui suit.

Contrôle. — Le contrôle du paiement de l'impôt est exercé très sévèrement; il est assuré non seulement par les Administrations fiscales, mais aussi par toutes les autorités de l'Etat et des communes, ainsi que par tous les fonctionnaires exerçant un pouvoir judiciaire, obligation leur étant faite de veiller à l'application de la loi du Timbre et de poursuivre toute contravention qui viendrait à leur connaissance dans leurs services respectifs. D'autre part, les chefs de bureaux du Timbre possèdent, en vue de ce contrôle, des pouvoirs d'investigation très étendus; ils ont le droit de communication chez toutes les autorités, et tous les fonctionnaires, ainsi que dans les sociétés et chez toute personne faisant profession de vendre aux enchères; ils ont le droit d'exiger de tous bailleurs, loueurs ou prêteurs à gages, la présentation de leurs titres; enfin, ils peuvent perquisitionner chez toute personne soupçonnée de fraude, après l'avoir sommée de prouver que la fraude n'existe pas; la perquisition doit toutefois être, au préalable, autorisée par le Tribunal d'arrondissement.

Pénalités. — Les contraventions sont punies d'amendes (Geldstrafe) très élevées, fixées en général à quatre fois

le montant des droits fraudés, avec minimum de 3 marks, et portées à dix fois, avec minimum de 30 marks, pour les baux écrits (les parties étant autorisées à apposer les timbres sans contrôle officiel, la première année), ainsi que pour les insuffisances d'évaluation. Mais aucune amende n'est exigible, lorsque la contravention a été commise par la faute d'un renseignement officiel erroné donné aux parties.

La loi prévoit, en outre, contre les particuliers des sanctions pénales (*Ordnungsstrafe*), dont le taux minimum est une condamnation à 300 marks, lorsque la fraude n'a pu être entièrement consommée ou qu'elle n'est pas intentionnelle.

Contre les officiers publics et fonctionnaires, l'amende est d'un droit simple, avec maximum de 150 marks; elle leur est infligée par l'autorité dont ils relèvent.

Procédure. — La procédure est purement administrative; les contribuables ne peuvent en appeler aux tribunaux judiciaires que contre les sanctions pénales (*Ordnungsstrafe*).

Restitution. — Le remboursement ou l'échange des timbres détériorés n'est pas autorisé, mais les timbres apposés à tort peuvent être remboursés. Sont également restituables les timbres apposés sur une convention nulle ou déclarée nulle par un jugement, ainsi que ceux qui sont avancés par les notaires et autres fonctionnaires et qui ne leur auraient pas été remboursés par les parties.

Enfin, le ministre peut, à titre gracieux, autoriser la restitution des droits lorsque l'affaire conclue ne s'est pas réalisée.

Prescription. — La prescription au profit des contribuables est de cinq ans pour les droits simples à compter de la fin de l'année au cours de laquelle l'impôt a pris naissance. Elle est de la même durée pour les amendes et sanctions pénales et de trois ans pour la revision des évaluations. Au profit de l'Administration, elle est de deux ans, en général, pour les demandes de restitution.

Tarification. — La loi de 1895 se termine par une énumération détaillée de tous les tarifs, présentés dans l'ordre alphabétique des contrats, qui sont groupés en soixante-dix-huit articles. Cette classification alphabétique n'est évidemment pas juridique, mais doit être très pratique pour les contribuables.

Les tarifs sont, comme en France, de quatre sortes; ils comprennent :

1° Les timbres fixes (Fixstempel), qui frappent tous les actes d'une même nature d'un droit unique;

2° Les timbres de dimension (Raumstempel);

3° Les timbres fixes gradués (Klassenstempel ou Graduationsstempel), qui, pour chaque nature d'actes, varient d'après la valeur exprimée, divisée en un petit nombre de classes;

4° Enfin, les timbres proportionnels, plus exactement dénommés « Klassifizierte Wertstempel », parce qu'an

lieu d'être strictement proportionnels en suivant les sommes de mark en mark, il les frappe seulement par classes de 100 en 100 marks, comme notre Timbre d'effets de commerce.

Dans chacune de ces quatre catégories, les tarifs varient eux-mêmes de quotité, suivant la nature juridique des actes. La diversité de tarification qui en résulte est, par suite, aussi grande qu'en France; et comme les vignettes varient également suivant la nature des actes, la multiplicité de timbres, que nous constatons chez nous, ne doit pas être moindre en Prusse.

Par contre, les droits sont loin d'atteindre des taux aussi élevés qu'en France. Ainsi : les ventes et échanges d'immeubles payaient, avant la guerre, 1 %; les ventes et échanges de meubles, $\frac{1}{3}$ %; les partages, $\frac{1}{25}$ %; les créances, $\frac{1}{12}$ %, et seulement $\frac{1}{50}$ % quand elles étaient à court délai; les baux $\frac{1}{10}$ %; les jugements également; les assurances sur la vie, $\frac{1}{20}$ % du capital assuré; les assurances contre les accidents, $\frac{1}{20}$ % des primes; les assurances contre les risques agricoles, $\frac{1}{1000}$ % des primes; les contrats de mariage payaient un droit fixe de 1 m. 50, quand la valeur des apports n'excédait pas 6.000 marks, et de 5 marks, quand elle dépassait ce chiffre; enfin, les contrats non spécialement dénommés ne supportaient qu'un droit fixe de 1 m. 50. Comme autre trait particulier de cette tarification, signalons que les procurations y sont assujetties à un droit fixe gradué, qui variait de 0 m. 50 pour les procurations

où la valeur exprimée était inférieure à 500 marks, jusqu'à 10 marks pour celles où la valeur dépassait 15.000 marks.

2° LE TIMBRE D'EMPIRE

La législation du Timbre d'Empire sur les actes est contenue dans deux textes fondamentaux : la loi du 10 juin 1869, modifiée le 4 juin 1879, pour les effets de commerce, et la loi du 24 juin 1900 pour les autres timbres.

Six matières imposables en forment l'objet :

1. *Les effets de commerce*, assujettis avant la guerre à un droit proportionnel de 0,05 % (à raison de 10 pfennigs par 200 marks, jusqu'à 1.000 marks; et de 50 pfennigs par 1.000 marks au-dessus de ce chiffre). En sont exempts les chèques, lettres de crédit et billets de banque.

2. *Les actions* allemandes et étrangères, taxées pour la première fois en 1881, et assujetties en 1900, les premières à un droit de 2 % de la valeur nominale, et les secondes à un droit de 2 1/2 %.

3. *Les rentes et obligations*, dont le tarif avait été fixé en 1900 à 0,60 % pour les sociétés allemandes, et à 1 % pour les étrangères, avec de nombreuses modérations ou exemptions pour les premières.

4. *Les opérations de bourse*. Le timbre des actions et obligations vise l'émission des titres; celui des opérations de bourse, créé en 1885 et remanié en 1900, a en vue de frapper leur circulation. Toutefois, l'impôt ne

touche que les opérations à terme. Mais, par contre, il s'applique également aux Bourses de marchandises. La loi de 1900 l'a fixé à 2/10 pour 1.000 pour les billets de banques étrangères, titres étrangers, monnaies étrangères et obligations allemandes; 3/10 pour 1.000 pour les autres valeurs allemandes; 1 pour 1.000 pour les valeurs minières en général, et 4/10 pour 1.000 pour les marchandises. En ce qui concerne les valeurs, il atteint même les affaires traitées hors bourse. Le paiement est assuré au moyen de l'obligation imposée à tout vendeur ou agent de change d'établir pour chaque opération un bordereau (Schlussnote), rédigé sur papier timbré ou revêtu de timbres mobiles; ce bordereau doit être dressé en deux exemplaires, dont l'un est remis à l'acheteur, et l'autre au vendeur.

5. *Les billets de loteries.* — La loi de 1900 a taxé les billets de loterie, auxquels elle assimile les mises de jeux et mises de paris dans les courses de chevaux. L'impôt est de 20 % de la valeur nominale pour les loteries allemandes, et 25 % pour les loteries étrangères.

6. *Les connaissements.* — Enfin, elle frappe aussi les chartes-parties ou connaissements, d'un droit fixe de 1 mark, en général.

En dehors des modes de paiement utilisés par la législation prussienne, l'Empire emploie aussi le timbrage à l'extraordinaire. Ces divers procédés sont répartis de la façon suivante :

Pour les effets de commerce, bordereaux d'opérations

de bourses et connaissements, les contribuables peuvent, à leur choix, employer le papier timbré, ou des timbres mobiles qu'ils sont autorisés à apposer et oblitérer eux-mêmes.

Pour les actions et obligations, l'impôt est perçu, soit au moyen de timbres mobiles apposés par l'Administration, soit au moyen du timbrage à l'extraordinaire.

Enfin, pour les billets de loteries, les droits sont versés directement au fisc, sans apposition de timbres; les billets portent seulement la mention « Versteuert » (impôt payé), ou le cas échéant « Stempelfrei » (exempt d'impôt).

Aucun délai n'est accordé pour le paiement des droits, qui doit être effectué dès que les actes assujettis sont établis ou mis en circulation. Seuls les billets de loterie peuvent bénéficier du crédit des droits jusqu'à la clôture de l'émission.

Les pénalités sont d'une sévérité plus grande encore que dans la législation prussienne. Pour les effets de commerce, l'amende est d'un quintuple droit, avec minimum de 20 marks par titre; pour les valeurs mobilières, de vingt-cinq fois l'impôt fraudé; pour les opérations de bourses, de cinquante fois, et en cas de récidive dans les cinq ans, le contrevenant encourt, en outre, une condamnation de 150 à 5.000 marks; enfin, pour les loteries, l'amende est, comme pour les effets de commerce, de cinq fois le droit simple, mais avec minimum de 250 marks; et s'il n'est pas possible de déterminer le nombre exact des billets vendus, elle est de 250 à 5.000 marks.

Les règles concernant le contrôle du paiement des droits, la procédure, les prescriptions et les restitutions sont analogues à celles de la législation prussienne. Il n'existe pas d'ailleurs une administration d'Empire spécialement chargée de recouvrer ces droits; la perception est confiée aux autorités fiscales de chaque Etat, qui ont à cet effet les mêmes pouvoirs inquisitoriaux que pour leurs Timbres particuliers. Les bureaux de poste sont, en outre, chargés de coopérer à la vente des timbres d'effets de commerce.

*
* *

De cet exposé se dégagent surtout les considérations suivantes. Le champ d'application du Timbre en Allemagne est aussi vaste que celui de nos droits de Timbre et d'Enregistrement; mais le taux de l'impôt est beaucoup moins élevé en général et la législation est beaucoup plus simple, parce que moins juridique. Ces deux particularités justifient déjà en partie l'emploi généralisé du procédé du timbre. A ce motif, il faut ajouter que le fisc allemand possède, pour la recherche de la fraude, des droits véritablement inquisitoriaux, et qu'il applique aux fraudeurs des sanctions extrêmement sévères. Enfin, on sait que, pour l'établissement de l'impôt sur les revenus (Einkommensteuer), les autorités sont également dotées de pouvoirs d'investigations très étendus; en sorte qu'elles ont moins besoin que chez nous des renseignements que fournit l'Enregistrement.

Pour ces diverses raisons, on ne saurait, en France, donner une pareille extension au Timbre. Au surplus, si le contribuable allemand, imbu de l'esprit de discipline, se plie assez aisément à l'inquisition fiscale, il serait autrement difficile d'y soumettre le contribuable français.

2^e SECTION : LÉGISLATION ANGLAISE

L'impôt du Timbre (Stamp duty) a été introduit en Angleterre par le Stamp Act de 1694; la loi organique actuelle est le Stamp Act 54 et 55 Victoria (loi du 21 juillet 1891). Ses traits caractéristiques sont les suivants :

Les actes imposés sont à peu près les mêmes qu'en France et en Allemagne; mais les droits sont très peu élevés; ainsi, les mutations d'immeubles ne paient, en général, que 1/2 %. Une grande simplicité a présidé d'ailleurs à l'établissement des tarifs; au lieu de les différencier suivant la nature juridique des actes, ceux-ci sont répartis en larges groupes, en sorte que les tarifs sont très peu nombreux. « Des droits uniformes, dit Bastable, sont préférables à des distinctions minutieuses entre les différentes sortes d'actes, qui produisent plus d'inconvénients que de revenus à l'État. » (1).

C'est la même idée qui a inspiré l'unification partielle des vignettes. La réforme a été réalisée d'abord en 1881 (loi 44-45 Victoria) pour les timbres postaux et le timbre fiscal de 1 penny des quittances, chèques, etc., puis éten-

(1) BASTABLE, *Public Finance*, 1895.

due l'année suivante (loi 45-46 Victoria) à tous les timbres fiscaux, jusqu'à la quotité de 2 shillings 6 d. (soit environ 3 francs).

Le paiement de l'impôt s'effectue par les procédés habituels : papiers timbrés, timbres mobiles, timbrage à l'extraordinaire. Mais le plus souvent ce sont les parties seules qui sont chargées d'apposer et d'oblitérer les timbres. Comme contre-partie de cette liberté, les pénalités contre la fraude sont renforcées; les amendes sont, en général, de 100 livres, et parfois les contraventions entraînent la nullité des actes; mais les autorités fiscales ne possèdent pas de pouvoirs d'investigations comme en Allemagne.

En résumé, la législation anglaise traduit à la fois l'esprit libéral et pratique des anglo-saxons; mais elle s'y prêtait pour deux raisons : d'une part, l'impôt du Timbre sur les actes ne joue qu'un rôle secondaire, et, d'autre part, jusqu'à ces dernières années du moins, le contribuable anglais ne pratiquait guère la fraude fiscale. Ces considérations ne doivent pas être perdues de vue, lorsqu'on compare notre législation à celle de l'Angleterre.

CHAPITRE VI

Législation coloniales

Aux Colonies, plus encore qu'en Allemagne et en Angleterre, l'impôt sur les actes se présente dans des conditions essentiellement différentes de la Métropole. Aussi est-ce à tort, croyons-nous, qu'on leur a appliqué, en général, notre législation de frimaire et de brumaire.

Sans doute, l'impôt sur les actes, qui est une imposition assez rudimentaire, convient parfaitement à des pays de civilisation encore peu avancée (1); mais pour la même raison, c'est une erreur manifeste que de vouloir le recouvrer selon les mêmes principes qu'en France. En ce qui concerne l'assiette même de l'impôt, notre législation, si juridique, présente beaucoup trop de subtilités et de difficultés pour des contribuables à peine instruits. Quant aux modes de perception, la plupart des avantages, qui motivent en France l'emploi prédominant de la formalité de l'enregistrement, n'existent plus aux colonies : les actes sous-seings privés sont peu fréquents, et les droits

(1) Cf. LEROY-BEAULIEU. *De la Colonisation chez les peuples modernes*, T. II, p. 634 et suivantes.

sont encore légers, en sorte que la fraude n'est guère à redouter; d'autre part, les impôts directs étant encore peu perfectionnés (souvent le plus productif est la capitation), le fisc n'a pas besoin de suivre toutes les transactions pour connaître la fortune exacte des contribuables; au surplus, l'institution, dans la plupart des colonies, du système des Livres Fonciers, fournit au fisc, comme aux particuliers, sur les mutations immobilières, qui constituent les principales transactions, les mêmes renseignements que l'Enregistrement. Enfin, il ne faut pas perdre de vue que la dispersion des populations rend cette formalité à la fois gênante pour les assujettis, et onéreuse pour le Trésor (1). Pour toutes ces raisons, il semble préférable, à tous égards, de recourir plutôt au procédé du Timbre, confié aux parties elles-mêmes (2).

Ces considérations ont amené trois colonies à transformer complètement le régime métropolitain, et à lui substituer un impôt unique sur les actes, perçu surtout, et parfois même exclusivement, au moyen du Timbre. Ce sont : Madagascar, le Congo et les Territoires de l'A. O. F.

1^{re} SECTION : MADAGASCAR

L'impôt du Timbre sur les actes a été introduit à Madagascar par un décret du 31 décembre 1897; il comportait

(1) Aux Antilles et à La Réunion, qui ont copié la législation métropolitaine, les frais de perception atteignent 50 % du produit de l'impôt. (BOUDILLON, *Rapport au Conseil de Gouvernement de l'A. O. F.* décembre 1905, p. 327.)

(2) BOUDILLON, *op. cit.*, p. 326 et suivantes.

uniquement un droit fixe variant de 1 franc à 5 francs, d'après la nature des actes, et s'acquittait au moyen de timbres mobiles que les parties devaient apposer le jour même de la rédaction de l'acte. Des droits d'Enregistrements, plus anciens, étaient perçus concurremment. La fusion de ces deux impôts fut réalisée par le *décret du 6 juillet 1902* (1).

En remplacement de tous les anciens droits de Chancellerie, d'Enregistrement et de Timbre, qui sont supprimés, dit l'article premier, il est créé une taxe unique de Timbre et d'Enregistrement.

Cette taxe frappe tous les actes des notaires, greffiers, huissiers et commissaires-priseurs, les actes administratifs et les jugements, y compris ceux des tribunaux administratifs. Les actes s.-s. p. n'y sont assujettis que lorsqu'ils sont produits en justice.

Les droits sont proportionnels pour les jugements portant condamnation, liquidation, reconnaissance, homologation, collocation, compte ou partage de sommes ou valeurs; leur taux est de 1 % en première instance et 2 % en appel; en sont exempts les jugements nécessités par l'incapacité de l'une des parties. Pour tous les autres actes, les droits sont fixes, et varient de 1 franc à 20 francs, suivant la nature des actes.

Le droit proportionnel se liquide en arrondissant les sommes de 100 en 100 francs. Quel que soit le nombre des

(1) J. O. du 16 juillet 1902.

dispositions indépendantes d'un même acte, il n'est dû qu'un seul droit, exigible sur la disposition principale.

L'impôt est acquitté uniquement au moyen de timbres mobiles. Pour les actes authentiques, ces timbres sont apposés par l'officier ministériel ou le fonctionnaire qui les rédige; et pour les actes s.-s. p., soit par le greffier s'ils sont produits en justice, soit par le receveur sur la demande des parties. Mais, dans tous les cas, c'est au receveur seul qu'il appartient de les oblitérer. A cet effet, les officiers publics sont tenus de déposer à son bureau au moins deux fois par an : toutes les minutes de leurs actes, leur répertoire et les fonds provenant des timbres apposés. Le receveur s'assure de l'exactitude des perceptions, et, le cas échéant, réclame les suppléments exigibles, ou restitue la valeur des timbres apposés à tort. Toutefois, cette faculté de restitution ne s'étend pas aux cas où la perception n'est viciée que par un événement ultérieur.

L'oblitération des timbres est effectuée au moyen d'une griffe, dont l'empreinte laisse intérieurement un blanc, où le receveur inscrit à la main la date et sa signature. Cette oblitération confère date certaine aux actes sous-seings privés.

Pour ne pas obliger les officiers publics à faire l'avance des timbres qu'ils apposent sur leurs actes, le décret les constitue comptables de leur approvisionnement, et prévoit à cet égard une réglementation assez compliquée.

En ce qui concerne les copies et expéditions, les timbres sont apposés sur la minute seule (comme chez nous pour

les copies d'exploits); mais peuvent être oblitérés par l'officier lui-même.

Une seule série de vignettes est créée, qui comporte uniquement sept quotités (1 fr., 2 fr., 3 fr., 4 fr., 5 fr., 10 fr. et 100 fr.); toutes les recettes sont, par suite, confondues. Une circulaire du Gouverneur du 18 octobre 1900 avait même poussé la confusion plus loin encore, en permettant d'utiliser les timbres postaux pour acquitter l'impôt; mais une seconde circulaire du 21 mai 1907 a rapporté cette mesure (1).

Les contrevenants (qui ne sont jamais que des officiers publics) sont punis d'une amende de 5 francs pour la première contravention, 10 francs pour la seconde, 15 francs pour la troisième, etc., l'augmentation étant de 5 francs à chaque récidive, jusqu'au chiffre maximum de 100 fr. Ces amendes sont perçues au moyen de timbres, apposés sur le répertoire du contrevenant, avec inscription du motif de la contravention.

La prescription est de trente ans pour le recouvrement des droits non payés, de cinq ans pour les amendes à compter du jour où la contravention a pu être légalement constatée, et de trois ans à partir du jour de la perception pour les insuffisances de perception et les restitutions de droits indus.

(1) J. O., Madagascar, 1^{er} juin 1907.

2° SECTION : CONGO

La réforme réalisée à Madagascar a été imitée, dès l'année suivante, par le Congo, où elle a fait l'objet du *décret du 1^{er} juin 1903* (1). Il n'existait alors dans la colonie aucun droit de Timbre, mais seulement un droit d'Enregistrement, créé par un arrêté du 31 décembre 1864 et fixé à 1 franc par rôle. Le décret de 1903 dispose qu'en remplacement de cet impôt et des droits de greffe, qui sont supprimés, il est établi une taxe unique d'Enregistrement et de Timbre. Mais, en réalité, comme à Madagascar, cette taxe est uniquement perçue au moyen du Timbre.

Les principaux points sur lesquels elle diffère de la législation malgache sont les suivants :

Les actes sous-seings privés sont assujettis à l'impôt dans le délai de six mois, chaque fois qu'ils emportent mutation de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles. Dans les autres cas, la formalité n'est obligatoire que si les actes sont produits en justice.

Les droits proportionnels sont beaucoup plus nombreux; outre ceux de 1 et 2 % sur les jugements, ils comprennent un droit de 0,20 % sur les baux, partages, effets de commerce, mainlevées, etc.; un droit de 1 % sur les ventes de meubles, obligations, cessions de créances, échanges d'immeubles, partages d'ascendants, etc..., et

(1) J. O. du 6 juin 1903.

un droit de 4 % sur les ventes d'immeubles, soultes d'échanges et partages d'immeubles, etc.

Le texte prévoit, en outre, la taxation distincte de chaque disposition indépendante d'un même acte.

Les contraventions pour défaut de paiement dans les délais sont punies d'une amende de 5 francs, quand elles sont commises par un officier public, et d'un double droit quand elles sont relevées contre un particulier.

Enfin, le décret stipule que les parties auront le droit de requérir le dépôt au bureau de l'Enregistrement d'un double de leurs actes s.-s. p. et d'en retirer un récépissé. Ce double est exempt de la taxe et doit être communiqué aux intéressés sur leur demande. La formalité du dépôt est obligatoire pour les actes s.-s. p. assujettis à l'Enregistrement dans le délai de six mois, à moins qu'ils n'aient été déjà déposés en vue de leur inscription aux Livres Fonciers. Quant aux actes des notaires et greffiers, le décret rappelle que les doubles minutes, déjà prescrites par un édit de juin 1776, doivent être déposées au fur et à mesure de leur rédaction.

Pour le surplus, la réglementation est la même qu'à Madagascar, notamment en ce qui concerne l'apposition et l'oblitération des timbres, et leur livraison à crédit aux officiers publics. De même, une seule série de vignettes est mise en service, comportant également sept quotités seulement.

3^e SECTION : A. O. F.

La réforme opérée en Afrique Occidentale a été conçue d'après des principes très différents. Elle y a fait l'objet, dès 1905, d'un premier projet, établi par M. Boudillon, Inspecteur, chef du service de l'Enregistrement; mais n'a été réalisée que dix ans après, sur d'autres bases d'ailleurs, par un *arrêté du 8 mai 1915*, approuvé par deux décrets des 7 septembre et 23 décembre suivants (1).

1^o PROJET BOUDILLON (2).

Le projet de 1905, quoique non adopté, mérite d'être étudié. Un rapport très approfondi le précède; après y avoir fait ressortir l'utilité de fusionner en une taxe unique les divers droits de Timbre et d'Enregistrement perçus dans la colonie, l'auteur montre que le recouvrement de cette taxe doit être opéré de préférence par le procédé du Timbre. A cet égard, il fait judicieusement remarquer que l'idée de percevoir par ce moyen l'impôt sur les actes ne s'inspire pas seulement de l'exemple des législations allemande et anglaise, mais qu'elle rentre aussi dans la vieille tradition française, dont témoignent le premier édit du timbre de 1655, la déclaration de 1724 relative aux actes des notaires de Paris, ainsi que le projet

(1) La réforme est applicable à tous les territoires du Gouvernement de l'A. O. F., le Sénégal excepté.

(2) *Recueil des Documents soumis au Conseil du Gouvernement de l'A. O. F. Session ordin., décembre 1905* (Imprimerie Nationale), p. 310 et suivantes.

de Calonne de 1786. Il cite enfin les précédents fournis par les deux colonies de Madagascar et du Congo, mais critique l'obligation qu'elles imposent aux assujettis de faire oblitérer les timbres par un agent de l'Administration, en montrant que cette intervention détruit les principaux avantages du Timbre. A la législation du Congo, il reproche, en outre, le taux excessif de la plupart des droits.

Partant de ces considérations, il pose comme base fondamentale de son projet les deux principes suivants : établir des tarifs modérés, pour ne pas entraver les transactions, ni inciter à la fraude; percevoir l'impôt uniquement au moyen de timbres, qui seront apposés et oblitérés par les contribuables seuls, l'Administration n'intervenant que pour vendre ces timbres et déceler la fraude.

Parmi les autres traits les plus caractéristiques du projet, il faut noter : que la taxe est obligatoire pour presque tous les actes, même les actes s.-s. p. unilatéraux; que, dans un but de simplicité, il renonce à frapper chaque disposition indépendante d'un même acte; mais que, par contre, en vue d'éviter la fraude, il stipule que chaque exemplaire d'un même acte sous-seings privés devra payer la taxe au tarif plein. Afin de faciliter aux contribuables l'application des droits, les actes sont classés en un très petit nombre de catégories; mais contrairement aux errements suivis à Madagascar et au Congo, il est créé une série spéciale de timbres pour chaque catégorie (sept pour les actes civils et administratifs passibles de

droits proportionnels, trois pour les actes judiciaires et extrajudiciaires, et deux pour les divers actes assujettis aux droits fixes). En vue de restreindre le plus possible le danger de fraude, aucun délai n'est accordé pour le paiement de l'impôt, qui doit être acquitté le jour même de la rédaction de l'acte, et des pénalités sévères sont prévues : dix fois le montant du droit en cas d'oblitération irrégulière des timbres, et vingt fois en cas de non-paiement ou d'insuffisance de perception. Enfin, les contraventions peuvent et doivent être relevées non seulement par les agents de l'Enregistrement, mais aussi par les officiers de police judiciaire et les magistrats des tribunaux civils et administratifs.

2° ARRÊTÉ DU 8 MAI 1915 (1).

Les auteurs de la réforme de 1915 ont craint que, malgré toutes ces précautions et ces sanctions, la fraude ne puisse être efficacement réprimée; ils ont redonné à la formalité de l'Enregistrement une place prépondérante dans le recouvrement des droits et réduit l'application de l'impôt aux seuls actes susceptibles d'être facilement découverts.

L'arrêté dispose que la taxe unique n'est obligatoire que pour les actes publics, administratifs et judiciaires, et les actes s.-s. p. ou conventions verbales portant mutations de propriété ou d'usufruit d'immeubles. Pour tous les autres actes, l'impôt ne devient exigible qu'en cas

(1) J. O. du 15 septembre et 31 décembre 1915.

d'usage par acte public ou en justice ou devant une autorité constituée.

Les droits sont acquittés selon les distinctions suivantes :

1. *L'enregistrement est obligatoire* pour tous les actes ou conventions verbales ayant pour objet une transmission d'immeuble, en propriété ou usufruit; ainsi que pour tous les actes des notaires et greffiers, les actes administratifs et les sentences judiciaires, lorsqu'il existe un bureau d'Enregistrement à la résidence de ces officiers ministériels ou au siège des tribunaux. Le délai est de trois mois pour les actes s.-s. p., dix jours pour les notaires et vingt jours pour les autres.

2. *Le timbre est obligatoire* pour les actes, exploits et copies d'exploits des huissiers, les expéditions d'actes publics et jugements, les effets de commerce, quittances, chèques, connaissements et récépissés de chemins de fer. Les vignettes sont, pour tous ces actes, apposées par les parties elles-mêmes, dès la rédaction des actes.

3. *Dans tous les autres cas*, les parties peuvent, à leur choix, recourir à l'un ou l'autre des deux procédés. Elles ont d'ailleurs également la faculté, après avoir acquitté l'impôt au moyen de timbres, de requérir gratuitement une oblitération officielle, qui constitue un véritable enregistrement succinct, et confère date certaine, ainsi que nous l'avons exposé (chapitre II de la 2^e partie).

L'arrêté a retenu la classification simple des actes, proposée par M. Boudillon, ainsi que la création d'une série

spéciale de vignettes pour chaque catégorie d'actes. Il renonce également à taxer chacune des dispositions indépendantes d'un même acte; mais, par contre, règle d'une manière différente la taxation des divers exemplaires d'un acte s.-s. p.; ce n'est que lorsque l'acte est assujéti au droit fixe que chaque exemplaire doit supporter intégralement l'impôt; lorsque c'est le droit proportionnel qui est exigible, un seul des originaux acquitte ce droit; les autres ne paient qu'un droit fixe spécial de 0,50; mais il est prescrit dans cette éventualité de faire certifier par l'agent de l'Administration sur tous les exemplaires timbrés de ce droit fixe que la taxe proportionnelle a été perçue sur l'un des originaux.

En ce qui concerne le contrôle du paiement des droits, l'arrêté donne également compétence aux magistrats et officiers de police judiciaire; mais comme la fraude est moins à craindre, les pénalités sont moins sévères : elles sont d'un double droit, au minimum de 10 francs, en cas de défaut d'enregistrement ou de timbrage dans les délais, et d'un droit simple, en cas de défaut d'oblitération ou d'oblitération irrégulière.

La prescription est de dix ans pour les droits non-payés et de deux ans pour les pénalités et compléments de droits. Enfin, dans ce même délai de deux ans, les parties sont autorisées à demander la restitution des droits d'enregistrement indûment perçus, ainsi que de la valeur des timbres qu'elles auraient apposés par erreur.

CONCLUSION

De l'ensemble de cette étude, une première conclusion se dégage nettement : c'est que le Timbre et l'Enregistrement ne constituent pas deux impôts distincts; les droits communément, et d'ailleurs souvent improprement désignés par ces deux appellations ne forment, en réalité, qu'un seul et même impôt, ayant pour objet de frapper les actes et affaires juridiques, considérés soit comme sources, soit comme signes extérieurs de la richesse. Cette notion est établie à la fois par l'examen théorique des droits et par les faits.

Sans doute, en France, les deux taxes sont bien historiquement distinctes, étant nées d'institutions différentes, avec des caractères et surtout des aspects différents; mais lentement, leur évolution respective les a rapprochées l'une de l'autre. Quant au fond, toute dissemblance a aujourd'hui disparu : les deux contributions ont la même nature fiscale, la même justification économique. Et quant aux formes extérieures elles-mêmes, les analogies sont devenues extrêmement nombreuses; ainsi, au point de vue de l'assiette des droits, une seule différence notable subsiste : le Timbre suppose l'existence d'un écrit; et

encore avons-nous vu que cette dernière particularité tend aussi à disparaître; enfin, au point de vue des modes de perception, les deux procédés fondamentaux restent seuls distincts; les procédés nouveaux sont, en général, communs aux deux impositions.

L'identité des droits de Timbre et d'Enregistrement, ainsi mise à nu par l'analyse de leur nature et de leurs caractères actuels, est d'ailleurs confirmée par l'examen des faits. Déjà, nous voyons, dans notre propre législation, qu'à plusieurs reprises, et surtout depuis ces dernières années, les deux taxes ont été dans certains cas particuliers substituées l'une à l'autre, confondues ou fusionnées. Mais l'exemple le plus démonstratif est fourni par les législations étrangères et coloniales que nous avons étudiées; nous y constatons que les unes n'ont jamais utilisé que le Timbre pour imposer les mêmes actes et les mêmes affaires que nos droits d'Enregistrement; et que les autres, après avoir appliqué nos deux contributions, les ont réunies en une taxe unique.

Cette dernière solution est la conséquence logique de l'identité actuelle des deux impositions. Nos droits de Timbre et d'Enregistrement ne font pas, en effet, que coexister l'un près de l'autre, en se complétant mutuellement; ils se *superposent*, car tous deux frappent les mêmes actes. Or, nous avons montré que ce cumul est condamnable, à la fois dans son principe, qui est contraire aux règles d'une bonne fiscalité, et dans son application, qui, ne s'effectuant pas également sur tous les actes, abou-

tit à des injustices. Dans ces conditions, le seul remède à ce mal consiste naturellement à fusionner l'ensemble des deux taxes en un impôt unique.

La recherche du meilleur moyen de réaliser pratiquement cette fusion, nous a amené, dans la deuxième partie de cette étude, à dégager un autre principe; à savoir : qu'il est nécessaire, en l'état actuel de notre législation, de conserver à la formalité de l'Enregistrement une place prépondérante dans le recouvrement de l'impôt sur les actes. Cette conclusion est motivée surtout, d'une part, par les services très importants que l'Enregistrement est susceptible de rendre aux particuliers et au fisc; d'autre part, par cette considération non négligeable que le taux élevé de nos droits incite les contribuables à en éluder le paiement, et que le Timbre leur offre, à cet égard, de plus grandes facilités de fraude.

Toutefois, nous avons vu que, sans manquer à cette règle fondamentale, il était possible et désirable d'utiliser le procédé du Timbre dans une plus large mesure qu'il ne l'est aujourd'hui, en l'étendant au recouvrement de nombreux droits de faible quotité perçus actuellement au moyen de l'Enregistrement. Cette extension faciliterait le paiement de l'impôt, tant au public qu'aux agents de l'Administration, car nous estimons que dans tous ces cas le Timbre pourrait, et même devrait, être apposé par les parties elles-mêmes, sans l'intervention du fisc.

Si, sur cette question des procédés de recouvrement, nous confrontons notre conclusion avec les diverses légis-

lations étrangères ou coloniales qui possèdent déjà l'impôt unique sur les actes, nous constatons, en général, une grande divergence de vues; tandis que nous conférons à l'Enregistrement le rôle principal, toutes ces législations, sauf une (celle de l'A. O. F.), recourent exclusivement au Timbre. Mais il n'y a pas là de quoi surprendre; une grande prudence s'impose, en effet, dès qu'il s'agit d'apprécier, pour les imiter, les législations positives des autres pays. Déjà Montesquieu avait remarqué que les lois politiques et civiles sont essentiellement relatives, et « qu'elles doivent être tellement propres au peuple pour lequel elles sont faites, que c'est un très grand hasard si celles d'une nation peuvent convenir à une autre (1) ». Or, précisément, il existe, en ce qui concerne l'impôt sur les actes, des différences fondamentales entre notre pays et les pays envisagés. Ces différences sont évidentes vis-à-vis de nos colonies, qui sont loin d'atteindre le degré de développement économique et social de la Métropole. Pour être moins apparentes vis-à-vis de l'Allemagne et de l'Angleterre, elles n'en sont pas moins sensibles; les droits sur les actes n'ont pas, en effet, dans ces pays, la même importance financière qu'en France, la mentalité du contribuable y est tout-à-fait différente; enfin, l'ensemble de la législation fiscale y est établi sur d'autres bases et dans un autre esprit.

On ne saurait donc suivre servilement l'exemple de

(1) MONTESQUIEU. *De l'Esprit des Loix*, livre I, chap. III.

ces pays. Ce qu'il faut en retenir surtout, ce sont ces deux principes essentiels : que les droits de Timbre et d'Enregistrement constituent un même impôt, et que, pour la perception de cet impôt, le procédé du Timbre est susceptible d'être utilisé dans une très large mesure.

Vu : le président de la thèse,
WAHL.

Vu : le doyen,
BERTHÉLEMY.

Vu et permis d'imprimer :
Le recteur de l'Académie de Paris,
APPEL.

BIBLIOGRAPHIE

WAHL. — *Traité de Droit Fiscal*, Paris, 1902. — Divers articles de Revues.

NAQUET. — *Traité théorique et pratique des Droits d'Enregistrement*, 2^e édit., 1899. — *Traité des Droits de Timbre*. 1894.

SALEFRANQUE. — *Le Timbre à travers l'Histoire*, 1890.

MAGUÉRO. — *Traité Alphabétique des Droits d'Enregistrement, de Timbre et d'Hypothèques*, 2^e édition.

Dictionnaire des Droits d'Enregistrement, de Timbre et d'Hypothèques, par les RÉDACTEURS du *Journal de l'Enregistrement*, 4^e édition.

GARNIER. — *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement*, 7^e édition. — *Droits d'Enregistrement : 100 millions d'augmentation sans élévation des tarifs*, 1873.

CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — *Traité des Droits d'Enregistrement, de Timbre et d'Hypothèques*, Paris, 1851.

DEMANTE. — *Principes de l'Enregistrement*, 4^e édit., 1888.

BONNEFON. — *Etude historique sur l'Impôt et l'Administration de l'Enregistrement*, 1882.

BOSQUET. — *Dictionnaire raisonné des Domaines et des Droits domaniaux*, 2^e édition, Rennes, 1782.

LYON et TEISSIER. — *Les opérations de Bourse et l'impôt du Timbre*, Paris, 1894.

DALLOZ. — *Répertoire de Jurisprudence générale*. V^o « Enregistrement ».

Dictionnaire des Finances, 1894. V° « Enregistrement » (DUMAINE). V° « Timbre » (SALEFRANQUE).

Grande Encyclopédie. V° « Enregistrement » (BESSON).

Nouveau Dictionnaire d'Economie Politique, de LÉON SAY, 2^e édition, 1900. V° « Timbre et Enregistrement » (FOURNIER DE FLAIX).

Répertoire de Droit administratif, de BECQUET, 1908. V° « Enregistrement » (DE COLONJON), V° « Timbre » (VUILLAUME).

Journal de l'Enregistrement.

Revue de l'Enregistrement (MAGUÉRO).

Répertoire Périodique de Garnier.

Revue de Droit Public.

Revue Politique et Parlementaire.

Correspondant.

Journal Officiel.

Instructions générales de l'Administration de l'Enregistrement.

L'Impôt du Timbre. Textes législatifs et réglementaires (Imprimerie Nationale), 1922.

Recueil des lois et arrêts de Sirey.

Recueil périodique de Dalloz.

* *

JÈZE. — *Cours élémentaire de Science des Finances*, 5^e édit., Paris, 1912.

CALLAUX. — *Les Impôts en France*, 2^e édit., Paris, 1911.

STOURM. — *Systèmes généraux d'impôts*, 1^{re} édition.

LEROY-BEAULIEU. — *Traité de la Science des Finances*, 8^e édition.

J.-B. SAY. — *Traité d'Economie Politique*, 6^e édition.

ESMEIN. — *Cours élémentaire d'Histoire du Droit*, 10^e édit.

SELIGMANN. — *Essays in taxation*, 1^{re} édit. anglaise, 1895.

MONTESQUIEU. — *Esprit des Lois*, 1748.

AUBRY et RAU. — *Cours de Droit Civil français*, 4^e édition.

BESSON. — *Les Livres fonciers et la Réforme hypothécaire*,
Paris, 1891.

* *

WAGNER. — *Science des Finances*, édition française (traduction VOUTERS et ROUJAT), Paris, 1909.

LABAND. — *Droit Public de l'Empire Allemand*, édition française. Collection BOUCARD et JÈZE, 1904.

CONRAD. — *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*,
2^e édition (1898-1901). V^o « *Regierungsabgaben* ».

BASTABLE. — *Public Finance*, édition anglaise, 1895.

Annuaire de Législation étrangère.

Bulletin de Statistique et de Législation comparée du Ministère des Finances (Direction générale de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre).

* *

LEROY-BEAULIEU. — *De la Colonisation chez les peuples modernes*, 3^e édition, Paris, 1886.

BOUDILLON. — *Rapport préparatoire à l'avant-projet d'arrêté portant création d'une Taxe sur les actes dans les colonies de l'A. O. F.* — *Recueil des documents soumis aux délibérations du Conseil de Gouvernement de l'A. O. F.* (Imprimerie Nationale), 1906.

TABLE DES MATIERES

	Pages.
Bibliographie	2
Introduction. — L'évolution fiscale.....	5

PREMIERE PARTIE

POURQUOI FAUT-IL FUSIONNER LES DROITS DE TIMBRE ET D'ENREGISTREMENT ?

CHAPITRE I. — Caractères originels des droits d'Enregistre- ment	19
CHAPITRE II. — Caractères originels des droits de Timbre....	37
CHAPITRE III. — Réorganisation du Timbre et de l'Enregistre- ment sous la Révolution.....	47
CHAPITRE IV. — Évolution des deux impôts depuis l'an VII....	61
CHAPITRE V. — Nature actuelle identique des deux impôts....	86
CHAPITRE VI. — Nécessité de les fusionner.....	107

DEUXIEME PARTIE

COMMENT FAUT-IL FUSIONNER LES DROITS DE TIMBRE ET D'ENREGISTREMENT ?

CHAPITRE I. — La formalité de l'Enregistrement.....	121
CHAPITRE II. — La formalité du Timbre	145
CHAPITRE III. — Divers modes de fusionnement envisagés en France	164
CHAPITRE IV. — Principes rationnels d'une réalisation immé- diate du fusionnement.....	173
CHAPITRE V. — Législations étrangères.....	188
CHAPITRE VI. — Législations coloniales.....	203
Conclusion	215

Impr. JOUVE et Cie, 15, rue Racine, Paris.
